

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE CUSTOS PARA  
MELHORIA DA GESTÃO EM EMPRESAS DE ASSESSORIA  
CONTÁBIL**

**JAIME FABRO**

**FLORIANÓPOLIS  
2002**

**JAIME FABRO**

**MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE CUSTOS PARA  
MELHORIA DA GESTÃO EM EMPRESAS DE ASSESSORIA  
CONTÁBIL**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador:

**Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.**

**Florianópolis, maio de 2002**

**JAIME FABRO**

**MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE CUSTOS PARA  
MELHORIA DA GESTÃO EM EMPRESAS DE ASSESSORIA  
CONTÁBIL**

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de

**“MESTRE EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO”**

e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

---

Prof. Ricardo Miranda Barcia, Ph.D.  
Coordenador do Curso

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.  
Orientador

---

Prof. Dálvio Ferrari Tubino, Dr.

---

Prof. Antônio Cezar Bornia, Dr.

## **DEDICATÓRIA**

À **Sílvia**, (in memoriam), que tanto insistiu para que eu buscasse a qualificação;

Ao **Jéfferson**, para que lhe sirva de rasto;

Ao **Bruno**, em quem deposito muitas esperanças.

## AGRADECIMENTOS

Agradecer é difícil!

Não sei aquilatar quanto vale um incentivo recebido, um esclarecimento, um telefonema, o interesse, a orientação, o apoio, a confiança... Quanto vale tudo isso?

Sei, no entanto, que ao longo dessa jornada, tudo isso eu recebi.

De quem?

Foram muitos os que me acompanharam nessa caminhada! Não vou nominá-los para não cometer injustiças.

A você que contribuiu ou me acompanhou, obrigado ***ex toto corde***.

Padeci, é verdade, pois alimentei um ideal e por ele batalhei,  
sofri e vibrei,  
transformando obstáculos em desafios,  
sorri, chorei, calei, refleti,  
estudei, aprendi, evolui e modifiquei-me  
na esperança de colher e construir.

Aos órgãos que me deram apoio, meus agradecimentos.

Aos Professores, membros da banca examinadora, pelas observações e sugestões, meus agradecimentos.

À Graça, pelo carinho, dedicação e estímulo nos momentos difíceis, todo o meu carinho.

Em especial, ao Prof. Emílio, pela orientação segura que me levou ao término desse trabalho,

Muito obrigado!

## EPÍGRAFE

“Eratis aliquando tenebrae, nunc lux,  
ut filii lucis ambulate”.

Éreis, outrora, trevas; agora sois luz,  
como filhos da luz, caminhai!

São Paulo Ap., Efésios V,8.

## RESUMO

FABRO, Jaime. **Modelo de Avaliação de Desempenho e de Custos para melhoria da Gestão em Empresas de Assessoria Contábil**. Florianópolis, 2002, 125 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEPP, UFSC.

Este trabalho procurou analisar a forma de gestão administrativa em uma empresa prestadora de serviços contábeis e de assessoria, identificando as necessidades dos clientes, aplicando um modelo com base no sistema Custeio Baseado em Atividades (ABC), para identificar quais atividades não estavam em conformidade nos processos, acarretando custos, desperdício e insatisfação dos clientes. Dessa análise depreende-se que as organizações vêem-se obrigadas a partir em busca de aperfeiçoamento contínuo para poderem atender plena e satisfatoriamente às expectativas dos clientes, adquirindo uma vantagem competitiva. Assim sendo, as análises das mudanças causadas pela globalização apontam para que a organização esteja atenta a essas modificações procurando sempre buscar uma oportunidade de melhoria na sua forma de gestão. Concluiu-se que a gestão administrativa implementando ações de melhoria nos problemas encontrados, otimizando processos, torna a empresa mais competitiva.

Palavras-chave: Competitividade. Gestão. Custos. Desempenho.

## **ABSTRACT**

FABRO, Jaime. **Modelo de Avaliação de Desempenho e de Custos para melhoria da Gestão em Empresas de Assessoria Contábil**. Florianópolis, 2002, 125 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEPP, UFSC.

In this work, the administration of a consulting and accounting services company was analyzed, identifying the needs of the customers, applying a model based on the Activities Based Costs system (ABC) to identify what activities weren't compliant with the processes, thus generating expenses, waste and customers dissatisfaction. From this analysis it is understood that the organizations find themselves forced to search for continuous improvement, so they can fully and satisfactorily take care of the customers' expectations and acquire a competitive edge. So, the change analysis caused by globalization points out that an organization should be alert to these changes, always trying to look for an improvement opportunity in the manner it is being managed. Thus, we get to the conclusion that the administration that implements improvements to the problems it finds, always improving processes, becomes a more competitive business.

Key-words: Competitiveness. Management. Costs. Performance.



# SUMÁRIO

## LISTA DE FIGURAS

## LISTA DE TABELAS

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	p.13
<b>1.1 Contextualização e Tema da Pesquisa</b>	p.13
<b>1.2 Hipótese e Problema da Pesquisa</b>	p.14
<b>1.3 Objetivos</b>	p.15
1.3.1 Objetivo Geral	p.15
1.3.2 Objetivos Específicos	p.15
<b>1.4 Justificativa</b>	p.16
<b>1.5 Desenvolvimento do Trabalho</b>	p.18
<b>1.6 Limitação do Estudo</b>	p.19
<b>1.7 Estrutura do Trabalho</b>	p.20
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	p.21
<b>2.1 Gestão</b>	p.21
2.1.1 Estrutura Organizacional	p.23
2.1.2 Complexidade nas Organizações	p.23
2.1.3 Histórico das Organizações	p.26
2.1.4 Resistência a Mudanças	p.27
2.1.5 Nova Ordem para as Organizações	p.31
2.1.6 Da Era Industrial para a Era do Conhecimento	p.32
<b>2.2 Competitividade</b>	p.34
2.2.1 O que se entende por Competitividade	p.34
2.2.2 Só as Empresas Competitivas sobrevivem	p.35
2.2.3 Movimentos Competitivos	p.37
2.2.4 Estratégias Empresariais	p.37
<b>2.3 Noções de Qualidade</b>	p.43
2.3.1 Características da Qualidade	p.45
2.3.2 Gerenciamento da Qualidade	p.46
<b>2.4 Qualidade em Serviços</b>	p.48
2.4.1 Noções de Serviços	p.48
2.4.2 A Importância dos Serviços na Economia	p.49
2.4.3 Características da Qualidade em Serviços	p.50
2.4.4 A Avaliação da Qualidade do Serviço	p.51
<b>2.5 Custos</b>	p.52
2.5.1 Gestão de Custos	p.52
2.5.2 Custeio Baseado em Atividades	p.53
2.5.2.1 Aplicabilidade do ABC	p.55
2.5.2.2 ABC no setor de serviços	p.56
2.5.2.3 Técnicas do ABC	p.57
2.5.2.4 Custos alocados às atividades	p.58
2.5.2.5 Direcionadores de recursos	p.59
2.5.2.6 Exemplo de cálculo do custo de atividade	p.60

<b>2.6 Medidas de Desempenho .....</b>	<b>p.62</b>
2.6.1 Metodologias de Medição de Desempenho.....	p.64
2.6.2 Medição de Desempenho como chave para o aperfeiçoamento.....	p.65
2.6.3 Medidas de Desempenho aplicadas a Serviços.....	p.66
<b>2.7 Considerações sobre o Capítulo .....</b>	<b>p.67</b>
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E DESCRIÇÃO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE CUSTOS.....</b>	<b>p.68</b>
<b>3.1 Procedimentos Metodológicos.....</b>	<b>p.68</b>
3.1.1 Caracterização da Pesquisa .....	p.68
3.1.2 Natureza da Pesquisa.....	p.68
3.1.3 Técnicas para Coleta de Dados.....	p.68
<b>3.2 Descrição do Modelo para Avaliação de Desempenho e de Custos.....</b>	<b>p.69</b>
3.2.1 Delimitação da Aplicação Prática do Modelo.....	p.69
3.2.2 Descrição e Conhecimento da Organização .....	p.70
3.2.3 Definir o Problema e Objetivo do Modelo .....	p.71
3.2.4 Preparação dos Envolvidos .....	p.71
3.2.5 Mapeamento dos Processos e Detalhamento das Atividades .....	p.72
3.2.6 Etapas do ABC.....	p.73
3.2.6.1 Levantamento e descrição dos recursos consumidos nas atividades.....	p.73
3.2.6.2 Identificação dos Recursos .....	p.73
3.2.6.3 Rastreamento dos Custos .....	p.73
3.2.6.4 Identificação dos Direcionadores de Recursos .....	p.74
3.2.6.5 Identificação dos Direcionadores de Atividades .....	p.75
3.2.6.6 Alocação dos recursos às atividades .....	p.75
3.2.7 Avaliação do Desempenho .....	p.75
3.2.8 Identificação de oportunidades de melhoria .....	p.76
3.2.9 Considerações sobre o capítulo .....	p.77
<b>4 APLICAÇÃO PRÁTICA DO MODELO.....</b>	<b>p.78</b>
<b>4.1 Descrição e Conhecimento da Organização .....</b>	<b>p.78</b>
4.1.1 Organograma do Escritório .....	p.79
<b>4.2 Definir o Problema e Objetivo .....</b>	<b>p.80</b>
<b>4.3 Preparação dos Envolvidos .....</b>	<b>p.82</b>
<b>4.4 Detalhamento e Descrição das Atividades .....</b>	<b>p.82</b>
4.4.1 Mapeamento dos Processos .....	p.82
4.4.2 Processo Folha de Pagamento (contracheque) .....	p.84
4.4.3 Processo Rescisões .....	p.84
4.4.4 Processo Guias Diversas .....	p.84
<b>4.5 Levantamento e descrição dos Recursos consumidos nas Atividades.....</b>	<b>p.87</b>
<b>4.6 Identificação dos Recursos .....</b>	<b>p.88</b>
<b>4.7 Análise da Pesquisa .....</b>	<b>p.89</b>
4.7.1 Tempo despendido pelo Setor de Pessoal .....	p.90
4.7.2 Custo Direto por Tipo de Documento .....	p.90
<b>4.8 Identificação dos Direcionadores de Recursos .....</b>	<b>p.91</b>
<b>4.9 Identificação dos Direcionadores de Atividades .....</b>	<b>p.91</b>
<b>4.10 Alocação dos Recursos às Atividades .....</b>	<b>p.92</b>
4.10.1 Quantificação dos Direcionadores de Custos .....	p.93
4.10.2 Alocação dos Custos das Atividades aos Serviços Efetuados .....	p.93

4.10.3 Custos Unitários Indiretos dos Serviços Efetuados .....	p.94
4.10.4 Resumo Totalizador dos Custos .....	p.95
<b>4.11 Avaliação de Desempenho .....</b>	<b>p.95</b>
4.11.1 Análise da Eficiência dos Processos .....	p.96
4.11.2 Análise da Eficácia dos Processos .....	p.97
<b>4.12 Identificação de Oportunidades de Melhoria .....</b>	<b>p.98</b>
<b>4.13 Considerações sobre a Aplicação Prática .....</b>	<b>p.99</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>p.101</b>
<b>5.1 Conclusões da Aplicação Prática do Modelo.....</b>	<b>p.101</b>
<b>5.2 Conclusões da Dissertação.....</b>	<b>p.102</b>
<b>5.3 Sugestões para Trabalhos Futuros.....</b>	<b>p.103</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>p.105</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>p.108</b>
<b>GLOSSÁRIO .....</b>	<b>p.125</b>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Roteiro dos Procedimentos.....	p.18
Figura 2 As Etapas das Organizações no Século XX .....	p.25
Figura 3 Transformação em novos processos.....	p.28
Figura 4 Fatores de Competitividade.....	p.36
Figura 5 Evolução do Conceito de Qualidade.....	p.44
Figura 6 Nível de Atuação, Objetivos e Ações.....	p.45
Figura 7 Os Critérios de Avaliação da Qualidade do Serviço .....	p.51
Figura 8 As Empresas antes de 1970 e após 1970 .....	p.52
Figura 9 ABC x VBC.....	p.55
Figura 10 Exemplos de Direcionadores de Recursos.....	p.60
Figura 11 Geradores de Custos.....	p.61
Figura 12 Etapas de Controle .....	p.66
Figura 13 Fluxograma das Etapas do Modelo .....	p.70
Figura 14 Organograma do Escritório Contábil .....	p.80
Figura 15 Detalhamento e Descrição das Atividades .....	p.83
Figura 16 Fluxograma do Processo Folha de Pagamento .....	p.85
Figura 17 Fluxograma do Processo Rescisões .....	p.86
Figura 18 Fluxograma do Processo Guias Diversas .....	p.87
Figura 19 Identificação dos Recursos e sua descrição.....	p.88
Figura 20 Direcionadores de Recursos consumidos.....	p.91
Figura 21 Direcionadores de Atividades.....	p.92

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Consumo de Recursos.....	p.62
Tabela 2	Custo total por Atividade.....	p.62
Tabela 3	Recursos utilizados pelo Setor de Pessoal.....	p.89
Tabela 4	Produção em quantidades.....	p.89
Tabela 5	Tempo despendido.....	p.90
Tabela 6	Custo Direto de cada documento .....	p.90
Tabela 7	Alocação dos Custos às Atividades.....	p.92
Tabela 8	Quantificação dos Direccionadores de Custos.....	p.93
Tabela 9	Custos das Atividades alocados aos Serviços Efetuados.....	p.94
Tabela 10	Custo Unitário Indireto.....	p.94
Tabela 11	Resumo dos Custos.....	p.95
Tabela 12	Metas para a Análise da Eficiência.....	p.96
Tabela 13	Análise de conformidade da Eficácia.....	p.97
Tabela 14	Análise do Desperdício de Tempo.....	p.97
Tabela 15	Análise dos Custos.....	p.98

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização e Tema da Pesquisa

Com o advento da globalização, eliminando as barreiras fronteiriças, a classe empresarial defronta-se com uma concorrência sem precedentes históricos, fazendo com que as empresas busquem formas alternativas de competitividade para poderem continuar a desenvolver suas atividades.

Ao observar-se esse cenário, vê-se, no entanto, o declínio e a perda da competitividade por inúmeras empresas, face às transformações rápidas por que passa o mundo empresarial, impondo um novo modelo de gestão de negócios.

Para enfrentar com competitividade outras empresas, Jacomassi (2000), ressalta que as organizações precisam desenvolver estudos simultâneos e contínuos, com construção de novos cenários, buscando outras formas de gestão profícua.

Sabe-se que os fatores mercadológicos, que predominam no processo de planejamento das organizações, sofrem modificações, cada vez mais rápidas, passando a exigir respostas também mais rápidas para as empresas se manterem competitivas.

O mesmo autor afirma que a dinâmica do mercado com a ameaça constante de entrada de novos concorrentes; a mudança de cenário voltada para uma maior qualidade e competitividade na prestação de serviços; o processo de privatização de instituições públicas; a nova visão do cliente com suas necessidades e expectativas, inserindo-se como agente integrante com julgamentos críticos da forma de atuação da empresa, - essa complexidade de fatores forma uma gama de fatores críticos que impulsionam e provocam os processos de mudança.

No entanto, o que se percebe freqüentemente nas organizações, salienta o autor, primeiro, é a implantação de um diagnóstico externo e de um planejamento estratégico que dá uma maior importância no processo de planejar; segundo, é a discussão dos fatores estratégicos a fim de estabelecer um plano de mudanças bem estruturado e a implementação das ações propostas para se tornar competitiva.

Nesse sentido, hoje, mais do que nunca, as empresas necessitam aplicar constantemente uma avaliação de desempenho para constatar se os objetivos estão sendo atingidos, identificando oportunidades de melhoria nos processos. Também uma revisão freqüente na gestão de custos pode identificar algumas falhas no setor para serem corrigidas.

As empresas prestadoras de serviços também não fogem a essa regra. Com a dinâmica do mercado e entrada de novos concorrentes, essas empresas, particularmente as de assessoria contábil, em função das rápidas modificações, precisam dar respostas mais rápidas a seus clientes para se manterem no mercado.

Com o avanço da tecnologia, hoje, as empresas de assessoria contábil têm condições de fornecer a seus usuários relatórios mais completos e com rapidez, fazendo com que as decisões tomadas pelas empresas sejam mais rápidas e consistentes.

## **1.2 Hipótese e Problema da Pesquisa**

Mais do que nunca, as organizações, nesse início de século, buscarão fórmulas que as transformem em organizações cumpridoras de seu papel junto à sociedade da qual fazem parte, visando cada vez mais a qualidade do produto e o eficiente desempenho na prestação de serviços. Nesse caminho, estão também as empresas de assessoria contábil.

Diante dessa expectativa, com base na hipótese de que uma sólida e moderna gestão interfere na competitividade da empresa, procurou-se estudar e responder ao problema da pesquisa, formulado através da seguinte pergunta: **De que maneira uma avaliação de desempenho e de custos melhora a gestão da empresa tornando-a mais competitiva no mercado, na prestação de serviços contábeis e de assessoria ?**

Face à questão formulada, a competitividade e a criatividade tornam-se ferramentas indispensáveis aos empresários na descoberta de novos caminhos que os levem a procurar uma melhoria contínua da qualidade dos produtos e dos serviços, tendo em vista a satisfação das necessidades de seus clientes.

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral é propor um modelo de avaliação de desempenho e de custos para melhoria da gestão, em atividades críticas prestadas a clientes em empresas de assessoria contábil, para buscar adequação do atendimento as suas necessidades, vislumbrando oportunidades de melhoria dessas atividades.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Tendo em vista o objetivo geral do trabalho, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

1. identificar na Fundamentação Teórica, os processos de avaliação de desempenho e de gestão de custos;
2. analisar os processos existentes, identificando as necessidades dos clientes de escritórios de assessoria contábil;



3. mapear e descrever as atividades relevantes em escritórios contábeis que buscam atender aos clientes mais adequadamente;
4. localizar, nas atividades de prestação de serviços contábeis, áreas com oportunidades de melhoria;
5. sugerir prováveis soluções para as atividades críticas encontradas, visando o aprimoramento na prestação de serviços.

#### **1.4 Justificativa**

Ao se consultar os órgãos da Receita Federal e da Receita Estadual, de acordo com seus relatórios anuais, depara-se com centenas de empresas que encerram suas atividades anualmente. Umas, até com dezenas de anos no exercício de atividades mercantis ou industriais; outras, com poucos meses de vida.

Constata-se que muitas dessas empresas encerram suas atividades pela perda de competitividade na gestão dos negócios. Nesse contexto, segundo Porter (1986, p.240), “a fase de declínio de um negócio caracteriza-se no modelo do ciclo de vida, como aquele em que as margens retraem-se, as linhas de produto sofrem uma redução”.

Toda organização, quando surge, tem como escopo sobreviver, crescer e expandir gradativamente seu campo de atuação, justificando dessa maneira sua existência a todos que com ela interagem, como a comunidade, os acionistas, os órgãos controladores de sua atividade, os fornecedores.

Para isso, conforme destaca Drucker (1999, p.24), uma bem montada “estrutura organizacional é necessária. O empreendimento moderno seja empresa, serviço civil, hospital... necessita de estrutura organizacional eficiente, assim como qualquer organização biológica”.

A empresa, a partir da sua constituição, vivencia a busca do sucesso, oriunda de uma idéia comungada pelos seus acionistas que a faz persistente e a torna competitiva na perseguição de seus objetivos.

Quando se analisam as mudanças causadas pela globalização, percebe-se que algumas delas têm fator decisivo no direcionamento estratégico das organizações. Dentre essas mudanças, pode-se destacar a formação de blocos econômicos e a queda de barreiras alfandegárias que implicam uma maior mobilidade das empresas.

Normalmente, quanto maior for a competitividade, tanto mais implica uma interferência da empresa no mercado, com produtos que devam agregar valor a preços competitivos, a utilização de tecnologia de ponta, ou seja, o uso do que há de mais moderno no setor e capacidade para atender às necessidades e aos desejos dos clientes. Todas essas variáveis são fatores decisivos para a sobrevivência das organizações.

Desde o início, o processo de abertura de mercado, com alguns ajustes na economia, segundo Jacomassi (2000), tem causado um forte impacto no mercado. Revendo o cenário brasileiro, a instabilidade econômica financeira que, por um lado, se constituía em fator negativo pelas altas taxas de inflação, por outro lado, acobertava a ineficiência na forma de gestão.

Conforme afirma Kotler (2000), as grandes forças macroambientais que devem ser identificadas e analisadas são as demográficas, econômicas, tecnológicas e políticas. Cada uma dessas forças interfere de forma significativa sobre qualquer organização e podem ser importantes para a identificação de oportunidades e de ameaças.

Reforçando a afirmação dessa interferência, para Barros e Prates (1996, p.13), embora “se procure unificar políticas econômicas em níveis macrorregionais, surgem barreiras sociais e culturais” que dificultam uma gestão com sucesso.

Portanto, nesse sentido, é importante entender as formas de gestão em empresas prestadoras de serviços contábeis e de assessoria, identificando as necessidades dos clientes, a fim de que se busquem oportunidades de melhoria nas atividades desenvolvidas, mesmo porque, cada empresa pode desenvolver uma mesma atividade de maneira diferente, caracterizando-se aí a vantagem competitiva sobre suas concorrentes, cuja vantagem se obtém através de uma gestão de resultados, voltada para as expectativas da nova era – **a era do conhecimento**.

### 1.5 Desenvolvimento do Trabalho

Para desenvolver este trabalho, alguns procedimentos preliminares foram utilizados. A Figura 1, a seguir, apresenta sucintamente o roteiro dos procedimentos utilizados no trabalho.

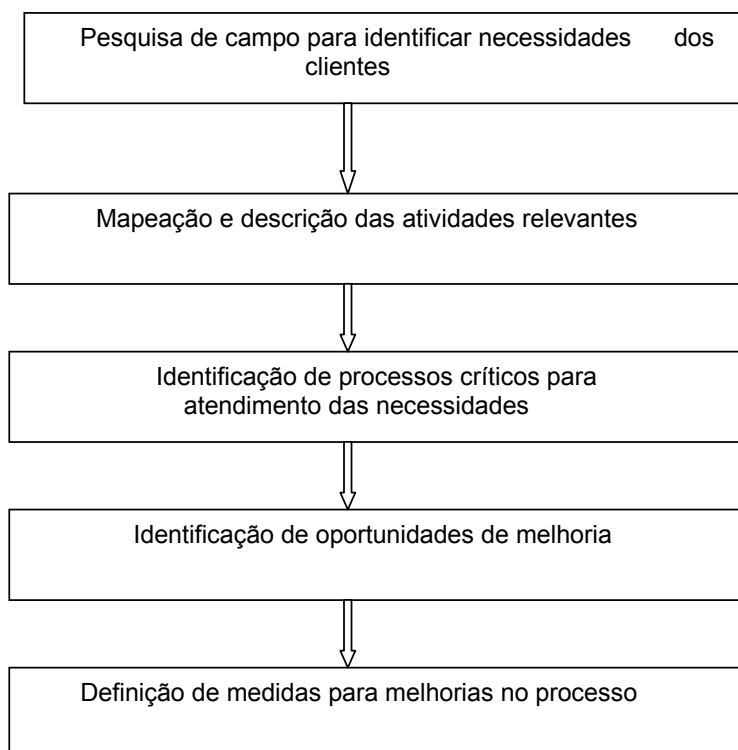


Figura 1: Roteiro dos procedimentos.

Na 1ª etapa, aplicou-se uma pesquisa de campo para identificar necessidades dos clientes do escritório contábil, num total de trinta e cinco(35), para se conhecer o grau de satisfação deles referente aos serviços prestados pelo escritório.

Na 2ª etapa, mapearam-se e descreveram-se as atividades relevantes com base na pesquisa efetuada junto aos clientes através de questionário.

A 3ª etapa foi desenvolvida para identificar os processos críticos para atendimento das necessidades com base na pesquisa.

Na 4ª etapa, procurou-se identificar as oportunidades de melhoria, definindo medidas para melhorar os processos.

Na 5ª etapa definiram-se medidas para melhoria nos processos.

## **1.6 Limitação do Estudo**

O principal entrave que condicionou a limitação deste estudo refere-se à insipiente bibliografia a respeito do assunto, bem como não foi possível localizar nenhum trabalho estruturado, em nível de mestrado ou de doutorado, sobre a temática estudada na área de prestação de serviços contábeis.

Outro aspecto a considerar, é no tocante à coleta de dados primários que, por se tratar de uma pesquisa exploratória, podem, às vezes, distorcer os resultados de uma pesquisa ou estudo, isto é, não se pode generalizar os resultados sem uma análise adequada da situação.

## **1.7 Estrutura do Trabalho**

O presente trabalho foi estruturado da seguinte maneira:

No Capítulo 2, foi feita a Revisão da Literatura, referenciando os trabalhos escritos sobre como melhorar o desempenho das atividades e aumentar a competitividade na prestação de serviços contábeis. Abordam-se noções sobre gestão, competitividade, custeio ABC, medidas de desempenho e qualidade em serviços, notadamente a importância dos serviços na economia e a importância dos serviços contábeis.

No Capítulo 3, apresentam-se os procedimentos metodológicos e a descrição do modelo proposto a ser seguido neste trabalho, contendo todos os passos necessários para se atingir aos objetivos.

No Capítulo 4, é apresentado o estudo de caso no qual se detalha algumas atividades desenvolvidas em escritório contábil, tendo como suporte o ABC.

Finalmente, no Capítulo 5, são descritas as conclusões e considerações finais acerca do trabalho.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Gestão**

A gestão se refere ao ato de gerenciar alguma coisa, tomando decisões com base em normas, princípios e procedimentos visando o alcance daquilo que estiver ligado com a missão pré-estabelecida pelos proprietários do empreendimento.

De acordo com Chiavenato (1993), gestão é o ato de gerir, gerenciar ou administrar uma organização com o objetivo de obter resultados positivos, auxiliados por pessoas que, em conjunto, unirão esforços para que isto aconteça. Disto depreende-se que o importante para a gestão é a ‘união de esforços’, ou seja, o envolvimento das pessoas com o negócio, agindo com rapidez, buscando aperfeiçoamento e eliminando desperdícios de tempo e de materiais.

Sabe-se que toda empresa utiliza um modelo de gestão, seja ele simples ou complexo, com suas características registradas ou não, com base em fundamentações científicas ou no conhecimento empírico, que irá auxiliar a administração do seu negócio. Ainda segundo o autor citado, pode-se dizer que um modelo de gestão compreende um conjunto de normas e de princípios, cuja finalidade é orientar o processo administrativo de uma organização para que ela atinja seus objetivos.

Neste início do Século XXI, o ambiente no qual o mundo de negócios está inserido, é ágil e mutante. Esta realidade tem sido amplificada por inovações tecnológicas, transformações nas bases da concorrência, surgimento de novos modelos de gestão e mudanças significativas no perfil dos clientes e nas suas relações com as empresas fornecedoras de produtos e serviços, notadamente na prestação de serviços contábeis e de assessoria. Hoje, a empresa não se satisfaz mais simplesmente com o seu contador procedendo somente à escrituração dos documentos, mas exige dele participação ativa na gestão da empresa, delegando-lhe um novo papel na sua relação com a gestão empresarial.

A partir desse momento, a contabilidade deixa de ser apenas um sistema de coleta e compilação de dados e passa, cada vez mais, a ser uma ferramenta de gestão, integrada a todos os elementos do processo produtivo. Fornece elementos para uma visão de futuro da empresa e como descobrir direcionadores para aumentar o negócio sobre diferentes pontos de vista, não apenas contábil, mas deve ser vista como uma ferramenta importante de planejamento e controle em todos os setores da empresa.

Conforme ressalta Cavalcanti (2001), esta realidade externa tem gerado reflexos diretos sobre a gestão das empresas. As transformações que o mercado tem sofrido trazem um grande número de oportunidades de crescimento, de descoberta de novos nichos de mercado, segmentos de clientes e de novos produtos e serviços. É um ambiente altamente favorável ao talento do empreendedor, à sua visão de futuro e facilidade de prospectar oportunidades de mercado e de melhoria. No entanto, à medida que as empresas experimentam crescimento dos seus negócios e de seus resultados, cresce também o nível de complexidade no processo de gestão.

O que antes era realizado de maneira quase amadorística e intuitiva, passa a não mais admitir o uso de tais métodos. É necessário desenvolver a sensibilidade para perceber que as mudanças na gestão empresarial são um imperativo e não uma simples opção. Seguindo esta tendência, surge o modelo de gestão estratégica, o qual leva a empresa a realizar um diagnóstico situacional, destacando oportunidades e ameaças, bem como forças e fraquezas, a fim de cruzar estas realidades e descobrir suas interrelações.

A partir desse processo de 'autocrítica organizacional', a empresa encontrará plenas condições de direcionar seu foco para o estabelecimento de visão de futuro, missão organizacional, desafios estratégicos e estratégias gerais que nortearão os rumos do negócio para o curto, médio e longo prazo. Em síntese, o modelo de gestão estratégica atua no sentido de levar a empresa a se adequar à realidade de mercado, descobrir oportunidades e projetar um futuro. Desta forma, o autor citado, afirma que os processos e os investimentos serão realizados de

maneira mais organizada, racional e profissional, contribuindo para redução do grau de incerteza e para o alcance de melhores resultados.

### 2.1.1 Estrutura Organizacional

Em um mundo cada vez mais economicamente internacionalizado, é fundamental para a sobrevivência das sociedades, reconhecer sua própria identidade cultural para manter relações interdependentes produtivas.

Toda empresa, além de ser vista como uma unidade econômica, na sua principal função empreendedora e produtiva, deve ser entendida também como uma unidade sócio-cultural, onde acontecem e se desenrolam fenômenos de socialização e de aculturação. Assim sendo, ela expressa no conjunto de suas relações no mercado, uma série de valores, estruturas e processos.

### 2.1.2 Complexidade nas Organizações

É bem verdade, que a empresa não pode permanecer estática, como que, uma vez atingida sua estruturação organizacional, estaria estável perante o mercado. Novos desafios a esperam.

Um grande desafio para as empresas tem sido a tentativa de acompanhar a evolução de seus ambientes. Para Bauer (1998) tamanha dificuldade se dá por dois fatores: primeiro, as empresas desejam sempre chegar a um estado estável, acreditando ser isto possível pela adaptação às mudanças externas ocorridas, que seria o princípio do retorno ao equilíbrio; segundo, acredita-se também que decisões e ações conduzem aos resultados esperados, que seria o princípio da causa-efeito.

Quanto mais a competitividade se acirra entre as organizações, maior deve ser a dinâmica de mudanças nos atuais atributos das empresas. Novos atributos devem ser buscados e segundo Paiva (1999, p.24), esses “novos atributos exercem um papel fundamental na diferenciação da empresa em relação a seus concorrentes, tanto quanto os atributos clássicos”.



As estruturas organizacionais atuais das empresas em geral precisam mudar para que a empresa se torne e se mantenha competitiva. A grande complexidade organizacional de uma empresa, na tentativa de evoluir em seus ambientes, enfrenta enormes desafios. No decorrer do Século XX, de acordo com Chiavenato (1999), vários foram os períodos de transição na organização empresarial, conforme Figura 2, da página seguinte, cada período com suas características próprias.

Um dos grandes desafios a enfrentar é a resistência a mudanças, quando a empresa passa a implementar novos conceitos adequados à realidade. Essas mudanças são desafios, pois a simples mudança traz sempre consigo a incerteza.

Na Figura 2, a seguir, pode-se visualizar a visão sistêmica das organizações, seus atributos clássicos, sua evolução e cultura organizacional predominante.

	Industrialização clássica	Industrialização Neoclássica	Era da informação
Período	1900-1950	1950-1990	Após 1990
Estrutura Organizacional Predominante	Funcional, burocrática, piramidal, centralizadora, rígida e inflexível. Ênfase nos órgãos	Matricial enfatizando departamentalização por produtos/ serviços ou unidades estratégicas	Fluída e flexível totalmente descentralizada, redes de equipes multifuncionais
Cultura Organizacional	Teoria X: foco no passado, nas tradições e nos valores. Ênfase na manutenção do <i>status quo</i> . Valor à experiência anterior	Transição. foco no presente e no atual. Ênfase na adaptação ao ambiente	Teoria Y: foco no futuro ênfase na mudança e na inovação. Valor ao conhecimento e à criatividade
Ambiente Organizacional	Estático, previsível, poucas e gradativas mudanças. Poucos desafios ambientais	Intensificação das mudanças e com maior velocidade	Mutável, imprevisível, turbulento com grandes e intensas mudanças
Modo de lidar com as pessoas	Pessoas como fatores de produção inertes e estáticos a regras e a regulamentos rígidos para serem controlados	Pessoas como recursos organizacionais que precisam ser administrados	Pessoas como seres humanos proativos dotados de inteligência e habilidades e que devem ser impulsionados
Denominação	Relações Industriais	Administração de Recursos Humanos	Gestão de Pessoas

Figura 2: As etapas das organizações no Século XX

Fonte: Chiavenato (1999, p.23)

### 2.1.3 Histórico das Organizações

As organizações são concebidas para funcionar como máquinas com eficiência e equilíbrio, tendo como objetivos da sua criação, a estabilidade, a regularidade, a confiabilidade e a precisão.

Os enfoques mecanicistas da organização só podem funcionar bem em condições nas quais máquinas funcionem bem, como por exemplo, quando as mesmas tarefas precisam ser desempenhadas continuamente. Uma empresa-máquina é projetada para atingir objetivos pré-determinados e, por isso, apresenta dificuldades de adaptação a mudanças no ambiente externo. Portanto, de uma máquina, espera-se que seja eficiente, não criativa ou inovadora diante do imprevisto.

Segundo Bauer (1998, p.3), “ao longo do século XX, a ciência atualizou sua visão clássica administrativa, de uma realidade em permanente equilíbrio para a visão de uma realidade sujeita a perturbações”. Nessa nova etapa, a palavra *eficiência* foi substituída pela palavra *eficácia*.

Não basta mais fazer bem-feito, é preciso que esse bem-feito seja adaptado às exigências vigentes. É preciso fazer a coisa certa de modo certo, enquanto ainda é tempo, de nada adiantando fazer a coisa errada ou fazer a coisa certa tarde demais. Daí que atributos, como flexibilidade e criatividade, adquirem mais importância que a mera eficiência.

Inseridas num mundo de mutações extremamente rápidas, onde a cada momento surgem novas perspectivas, novos desafios, modificando teorias tradicionais e exigindo soluções inovadoras, as organizações precisam hoje, mais do que nunca, adotar novos paradigmas, quebrar barreiras para se tornarem mais competitivas.

Nesse contexto, reforçam essas assertivas, as afirmações de Monteiro (1999, p.1) quando observa que “as organizações, por estarem inseridas em um

ambiente instável e em constante transição, sofrem pressões que tendem a precipitar mudanças, assim como a buscar a estabilidade e o equilíbrio“.

De acordo com Paiva (1999), os modelos organizacionais fundamentados no princípio de times, matrizes ou redes têm como foco principal o trabalho em equipe na empresa como um todo, desde a sua formação, organização e controle. O que se deve buscar são novos modelos de organização que integre pessoas, processos, a tecnologia de informação, enfim, crie-se uma outra empresa com roupagem diferente.

#### 2.1.4 Resistência a Mudanças

Durante a Idade Média, as visões de mundo predominantes excluíam qualquer idéia de mudança, sendo as organizações da época tidas como estáticas e invariáveis no tempo. Com o fim dessa era, o advento de mudanças na vida dos homens (mudança econômica, social, política, cultural, científica, tecnológica) levou à busca por novas visões de mundo que pudesse explicá-la.

Para a consecução dessa busca, segundo destaca Kanter (1997,p.46), “para muitas empresas, isto envolve uma série de mudanças e não apenas uma, e a reestruturação é um processo contínuo, quase um regime de condicionamento empresarial”.

A esse respeito, Monteiro (1999) distingue os conceitos de mudança e inovação, dizendo que, no nível organizacional, as inovações costumam ser configuradas pela adoção de uma nova idéia ou de novas práticas empresariais. Sendo assim, as alterações caracterizam-se por algo totalmente inédito, tanto na estrutura, na tecnologia, nos sistemas técnico-administrativos quanto nas lideranças, no comportamento das pessoas e nos produtos e serviços prestados. A mudança pressupõe a caracterização de um processo interdependente. Tais mudanças costumam ser entendidas e estudadas de várias maneiras e tipos, como uma resposta às pressões do âmbito interno e ambiental.

Nota-se então, que a transformação de uma empresa passa pela implementação de novos conceitos baseados em modelos existentes adequados à sua realidade. Esses modelos existentes, incrementados pela tecnologia, geram novos processos. A Figura 3, a seguir, mostra como acontece essa transformação.

### Modelo Organizacional

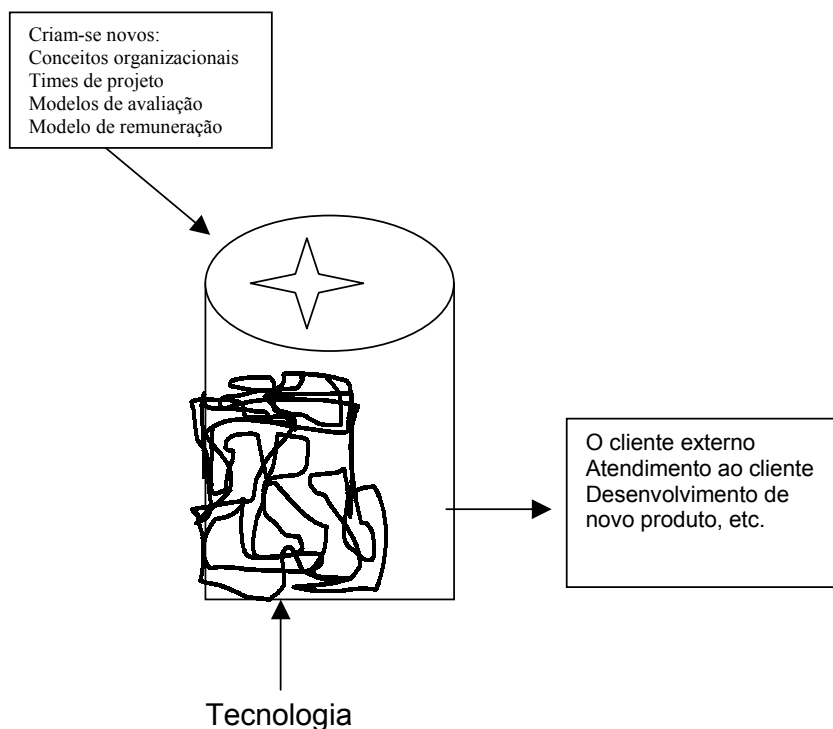


Figura 3: Transformação em novos processos

No entanto, o que se vê são sérias resistências a mudanças, as pessoas resistem a serem mudadas, o que é perfeitamente normal. Ninguém muda por livre e espontânea vontade, sem angústia nem ansiedade, rumo ao desconhecido. A simples mudança traz sempre consigo a incerteza, e a incerteza é a mãe do medo.

Toda mudança é um processo ou é uma seqüência de eventos inter-relacionados por uma relação de casualidade ou finalidade, segundo afirmam

Silveira Júnior e Vivaqua (1999). Dessa forma, o tempo e velocidade estão presentes na mudança. Se a mudança se dá de forma lenta, passa a ser uma evolução; enquanto que uma mudança rápida é caracterizada como revolução.

As transformações que estão acontecendo na atualidade não são entendidas apenas como tendências isoladas, mas sim alterações radicais nas formas de organizar e gerir a produção de bens e serviços, guiadas pela globalização dos mercados, pelas novas tecnologias, por uma reorganização estrutural e conceitual das atividades e das relações de trabalho. Esses aspectos parecem ter como fontes principais, conforme ressalta Monteiro (1999), novos processos de comunicação que transformam informação em conhecimento, especialmente apoiado nos avanços das tecnologias ligadas à microeletrônica.

De uma maneira geral, existem algumas 'causas de mudanças'. As mais freqüentes são:

- introdução de alta tecnologia na organização;
- remodelagem da estrutura organizacional;
- implantação de novos processos;
- expansão dos negócios;
- crises internas e externas à organização.

Quando se começa a implementação de um plano, originado de um planejamento estratégico no qual se prevê mudanças estruturais e na forma de gestão, certamente a maior barreira nesse processo é mudar a visão das pessoas em relação ao que elas vêm praticando há tempo, no que se constitui em resistência a mudanças.

Muitas vezes, a mudança não se processa apenas no plano de processos ou estrutural, mas exige como contrapartida a mudança na cultura das organizações determinando mudanças de comportamentos e atitudes das pessoas que fazem parte dessas organizações, às vezes, exigindo até sacrifícios dos colaboradores.

Quando se fala em mudanças nas organizações, percebe-se que o maior foco de transformação está relacionado às atitudes dos gerentes, os quais

normalmente apresentam maior resistência em função de *status*, poder, perda de prestígio, ou outros. Desta forma, deles é que deve se originar qualquer mudança de comportamento em termos organizacionais. Com isso, as ações organizacionais passam pela reeducação dos profissionais, pela conscientização e pela mudança cultural, diminuindo a resistência das pessoas.

O grau de resistência à mudança é menor quando se trata da forma de se atingir o objetivo e maior quando tende à mudança de objetivo. Conforme destaca Jacomassi (2000), pelo menos três fatos dão origem à resistência às mudanças nas organizações sociais: a inércia, o medo e o interesse no *status quo*.

A tendência natural nas organizações é a de inércia, ou seja, manter o estado, seja de movimento, seja de repouso. As que têm o hábito de mudar enfrentam menor resistência à mudança, uma vez que as pessoas já estão predispostas para tal. Toda mudança pressupõe algo novo, o que causa incerteza e afeta psicologicamente as pessoas, provocando o medo e gerando resistência. A manutenção do *status quo* das pessoas, que desempenham papéis definidos, detêm posições definidas e confortáveis, seja pelo mando ou acomodação, também se constituem em fatores preponderantes na tentativa de manterem a situação atual e gerando resistência a mudanças.

O ritmo alucinante em que as mudanças acontecem em nossos dias, gera uma intranquilidade geral. Hoje, não há mais um dia em que se acorde encontrando o mundo igual ao que se deixou ontem.

Essa intranquilidade, segundo Monteiro (1999, p.7), faz com que:

Em um ambiente turbulento, com transformações diversas e crescentes escassez de recursos, muitos aspectos sobre a dinâmica organizacional precisam ser constantemente investigados e avaliados. Em linhas gerais, diante das restrições externas e internas, as organizações são requeridas a se adaptarem para que se tornem cada vez mais eficazes, de modo a superar seus obstáculos, identificando as ameaças e as oportunidades que se apresentam.

Bauer (1998) acrescenta que no meio de toda essa turbulência, as empresas devem buscar meios para tornarem-se capazes e tirar proveito dela para evoluir. Toda essa complexidade aponta um inovador caminho: o da auto-organização. A empresa competitiva do futuro será dotada de meios para sua permanente evolução juntamente com seu meio-ambiente – a partir das pessoas. São as pessoas que agindo na empresa-equipe, podem abraçar a mudança enquanto destino, enquanto sentido de vida para a organização.

O autor ressalta ainda que ao invés de impor a mudança às pessoas e encontrar resistências, a administração do futuro, adotando nova fórmula de gestão administrativa, procurará facilitar as condições para que as pessoas possam encontrar, juntas, os caminhos da mudança sem traumas.

Para tanto, segundo Drucker (1999), cada organização deve buscar a sua nova forma de gerenciamento para enfrentar esses novos desafios, sem a qual estará fadada ao insucesso.

#### 2.1.5 Nova Ordem para as Organizações

Ao longo do tempo, a concepção de empresas como sistemas sujeitos a perturbações, mas tendente ao equilíbrio por adaptação, enfatizou um tipo de mudança – incrementar as suas atividades. No entanto, o que se percebe é que essas mudanças não têm conseguido acompanhar mudanças ambientais abruptas internas e externas como as que cada vez mais vem ocorrendo. As organizações se esquecem de um elemento do qual não podem prescindir – as pessoas. Drucker (1999:19) afirma que “a organização é um instrumento para tornar as pessoas produtivas no trabalho conjunto”.

Paiva (1999, p.7), ressalta que “todo este movimento começa a exigir uma nova ordem nas empresas. Os funcionários agora, não estão mais focados somente na rotina do dia-a-dia, passam a integrar projetos de transformação do negócio”.

Acompanhando essas transformações, a própria contabilidade empresarial mudou seu foco de atuação. Passou a ser um elemento sociogestorial. A partir da



década de 70, do século passado, sua ótica modifica-se. A disseminação da tecnologia da informação e a mudança cultural nas sociedades provocam reflexos nos sistemas de gestão das entidades.

O consumidor, na condição de cidadão, passa a exigir transparência nos laços que unem a entidade e a sociedade. As pressões sociais levam os empresários a discutirem formas de gestão participativa e conceitos de responsabilidade social. As organizações desenvolvem formas de realinhar seus processos e, sobretudo, readequar a estrutura e o sistema de informações, para obter resultados dentro desse novo conceito de sociedade.

A contabilidade situa-se, portanto, em uma nova posição, deixando o campo restrito até então delimitado para o seu objeto de estudo e transcendendo nas óticas de exames e de interpretações.

#### 2.1.6 Da Era Industrial para a Era do Conhecimento

Conforme Santos (2000), para melhor entender o que está acontecendo neste momento de transição da economia mundial, é necessário se ter uma compreensão do que precedeu a Era do Conhecimento.

Traçando-se uma linha temporal, ela mostra que o século XX foi protagonista de mudanças muito mais radicais do que os dezenove séculos precedentes. A evolução, sucintamente, poderia ser descrita da seguinte forma, de acordo com este autor:

- início do século XX: administração científica, segundo os fundamentos da visão taylorista/fordista da produção, incorporando-se princípios universais de eficiência e o aparecimento da engenharia industrial;
- anos 30: administração baseada nas relações humanas, segundo os fundamentos de Elton Mayo, abrangendo a área da psicologia da motivação e da participação e do enriquecimento individual no trabalho;

- anos 40: foi a época do surgimento dos métodos de otimização, de resoluções de problemas, baseados em modelos quantitativos da pesquisa operacional, consolidados pela chegada dos computadores;
- anos 50-60-70: surgimento da teoria de sistemas que quebra o paradigma taylorista, até então predominante, nos seus aspectos fundamentais de organização como um sistema fechado e de prescrição de tarefas, desenvolvimento do planejamento estratégico, da diversificação;
- anos 80: gestão em estilo japonês, garantia de qualidade, abordagens modernas com relação ao controle e ao planejamento da produção, com a implementação da *produção puxada*; era das fusões e de *stakeholders*;
- anos 90: esforços concentram-se na direção de uma gestão cognitiva, com ênfase no pensar e no aprender, aquisição de conhecimento, gestão adequada da informação e do conhecimento, as comunicações sensivelmente melhoradas pelo rápido desenvolvimento das tecnologias de informação e de comunicação.

Ao término do século XX, de acordo com o mesmo autor, a humanidade evoluiu rapidamente para a era do conhecimento. Enquanto que a maior parte das grandes empresas globais já incorporou os conceitos de gestão da informação e do conhecimento, desenvolvidos nos anos 90, sua implementação ainda deixa a desejar.

Isso acontece porque as bases conceituais da gestão do conhecimento exigem um novo modo de gerenciamento do negócio, onde as abordagens tradicionais do planejamento e do controle dos sistemas de produção já não se aplicam à nova economia. É bem verdade que as empresas atravessarão a curva de aprendizagem, à medida que consigam implementar os novos paradigmas da produção baseada no conhecimento. Quando isso for conseguido, segundo Santos (2000, p.9), "a inteligência competitiva, o conhecimento estratégico e a competência organizacional serão as senhas de acesso à nova economia deste século XXI".

## 2.2 Competitividade

### 2.2.1 O que se entende por Competitividade

O mundo dos negócios está se tornando cada vez mais exigente e competitivo. A empresa que deseja não apenas sobreviver, mas alcançar o sucesso, precisa adotar novas práticas gerenciais e procedimentos que tornem seus processos de trabalho simplificados, ágeis e econômicos.

Num cenário em que a competição se faz entre gigantes, a integração de forças entre fornecedores e clientes numa comunidade de negócios é estratégia segura para fortalecer-se no mercado. O resultado é certo e a lucratividade, garantida.

Na nova economia, uma empresa só conseguirá ser competitiva se conseguir se integrar perfeitamente à sua cadeia de suprimentos e oferecer aos seus consumidores aquele *algo mais* que a faz mais competitiva entre seus concorrentes. Conforme afirma Porter (1990, p.111), “uma empresa diferencia-se da concorrência se puder ser singular em alguma coisa valiosa para os compradores”.

Na concepção de Cruz (1997), as empresas brasileiras ainda não se aperceberam desse segundo desafio, mas já começam a perceber que é inútil ter o melhor processo de produção, sem ter o domínio sobre o que se produz, ou como se produz. Enquanto que Qualidade Total e ISO 9000 são termos usuais da empresa brasileira, desenvolvimento, ciência e tecnologia são ainda termos estranhos ao dia-a-dia da empresa.

Ser competitivo, portanto, é ter maior produtividade entre todos os seus concorrentes. É a competitividade que garante a sobrevivência das empresas. Garantir a sobrevivência de uma empresa é cultivar uma equipe que saiba montar e operar um sistema que seja capaz de projetar e oferecer um produto ou serviço com aquele *algo mais* que conquiste a preferência do consumidor a um custo inferior ao do concorrente.

## 2.2.2 Só as Empresas Competitivas sobrevivem

Este novo século que se inicia, no mundo dos negócios, caracterizar-se-á por duas vertentes: a era do conhecimento e da competitividade. Uma empresa somente sobreviverá se for competitiva. Segundo Porter (1990), para se obter e sustentar uma vantagem competitiva na atualidade depende da compreensão não só da cadeia de valores de uma empresa, mas também do modo como a empresa se enquadra no sistema.

Para sustentar essa competitividade, toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Para isso, necessita executar atividades estratégicas, colocando no mercado um produto mais barato ou melhor do que os concorrentes. A transformação tecnológica é, por sua vez, um dos principais fatores que as empresas devem promover para continuarem com vantagem competitiva.

A importância dada à ciência e à tecnologia pode ser avaliada, afirma Cruz (1997), pela importância que um país desenvolvido dá a esse setor. Essa importância é retratada na capacidade de construir parques industriais e de serviços fortemente competitivos e eficientes, que geram PIB e um controlado desenvolvimento social e econômico para seus cidadãos.

Outros fatores que determinam a competitividade podem ser assim classificados, conforme mostra a Figura 4, a seguir:

<b>Dimensão Empresarial</b>	São fatores que determinam: Condicionantes Relação custo e preço Qualidade
<b>Dimensão Estrutural</b>	São fatores que determinam: Características de mercado Tecnologia Escala de produção Concorrência
<b>Dimensão Sistêmica</b>	É a que determina fatores condicionantes para a sustentabilidade competitiva

Figura 4: Fatores de competitividade

Portanto, para que uma empresa competitiva sobreviva, há a necessidade de se enfrentar a competição, hoje, mais acirrada que em outras épocas. A competição não se manifesta só na figura dos outros participantes na luta pela fatia do mercado, mas a competição, em determinado setor, é algo que se encontra arraigado na economia e algumas forças competitivas se dão bem, apesar dos concorrentes nele estabelecidos.

Porter (1999, p.29), afirma que “todos os setores têm uma estrutura subjacente ou um conjunto de características econômicas e técnicas fundamentais que dão origem às forças competitivas”. Isto quer dizer, que cada empresa monta sua estratégia competitiva de acordo com seus objetivos, sua estrutura e características próprias para enfrentar a concorrência que advém de várias frentes, ou seja: ameaça de novos entrantes, ameaça de serviços ou produtos substitutos, as manobras dos atuais concorrentes, do poder de negociação dos fornecedores e do poder de negociação dos clientes.

Outro fator importante que também proporciona vantagem competitiva está relacionado com a informação. Embora ainda exista uma certa dificuldade das empresas trabalharem com este segmento, percebem, no entanto, que seus rivais estão se utilizando cada vez mais da informação para desenvolver vantagem competitiva, reconhecendo então, a necessidade de se envolverem diretamente o mais rápido na gestão dessa nova tecnologia.

Segundo Kanter (1997), as empresas, hoje, estão inseridas numa verdadeira Olimpíada Global e a competitividade será a senha para vencer.

### 2.2.3 Movimentos Competitivos

Movimentos competitivos são jogos de delicadeza. Para Porter (1986), isto quer dizer que o jogo pode ser estruturado e os movimentos selecionados e executados de forma a maximizar seu resultado, independente do montante de recursos à disposição da empresa. Em um oligopólio, movimentos competitivos são considerados como combinação de qualquer força bruta que a empresa pode reunir, todavia, aplicada com delicadeza.

Ainda segundo afirma Porter (1986, p.100), “algumas companhias parecem encarar os movimentos competitivos meramente como um jogo de força bruta”, procurando reunir toda a sua potencialidade para atacar seus concorrentes. Com isso, os pontos fortes e fracos de uma empresa, certamente ajudam na definição de oportunidades e ameaças que ela vem enfrentando.

No entanto, mesmo usando a totalidade dos recursos disponíveis, conforme observa o mesmo autor, muitas vezes, esses recursos não são suficientes para se assegurar lucratividade se os concorrentes forem rígidos em suas respostas.

Portanto, movimentos competitivos que não ameaçam as metas das concorrentes, são movimentos que merecem estudos e pesquisas para buscar métodos que melhorem esse movimento.

### 2.2.4 Estratégias Empresariais

Segundo Silveira Júnior e Vivaqua (1999), estratégia nada mais é do que o universo-meio para se atingir um universo-fim. No contexto de uma organização empresarial, a estratégia é a capacidade de se trabalhar contínua e sistematicamente o ajuste às condições ambientais do cenário onde estão inseridas,

cenários esses em constante mutação, tendo em vista a visão de futuro e a perpetuidade organizacional.

No afã de estabelecer uma relação entre o conceito etimológico e o utilizado na gestão, a origem do termo *estratégia*, segundo os dicionários de Ferreira (1986) e de Cunha (1982), vem do grego *strategía* que significa a arte de planejar e executar movimentos e operações.

Importado da arte militar, o termo estratégia assumiu uma conotação diferente na administração que, na gestão administrativa, significa um conjunto de regras para orientar o comportamento de uma decisão. A análise e a determinação de estratégias envolvem todos os níveis organizacionais, tanto em se tratando das estratégias competitivas, como da administração estratégica, das estratégias organizacionais, funcionais e de negócios. No processo de formulação de uma estratégia estão envolvidos a análise, o planejamento e a seleção das melhores estratégias para possibilitar o alcance dos objetivos propostos.

Conforme destacam Certo e Peter (1993,p.114), “as estratégias organizacionais são formuladas pela alta administração e projetadas para alcançar os objetivos globais da empresa”. Nesse sentido, as estratégias devem ser avaliadas, selecionadas e desenvolvidas para que sejam definidas as linhas de negócios, de produtos ou de serviços, que constituirão assim, o leque de negócios da empresa. Definidas as linhas, permite-se que a organização atue de forma diferente em cada produto ou segmento tendo em vista o objetivo da empresa.

Salientam ainda os mesmos autores que as estratégias podem ser divididas em quatro grandes grupos:

- *Estratégia de Concentração* é aquela na qual a empresa se concentra em uma única linha de negócios. É usada pelas empresas para obterem vantagem competitiva com conhecimento especializado e eficiente em um determinado setor. Esse conhecimento especializado proporciona para a empresa uma significativa vantagem competitiva, tendo em vista que todos os recursos da mesma estão concentrados em um único foco

proporcionando produtividade e eficiência. O risco, em adotar esta estratégia, é de que a empresa pode ser eliminada do mercado, caso este tenha um comportamento de agressividade desencadeado pelos grandes competidores.

- *Estratégia de Estabilidade* é aquela em que a organização concentra sua atividade em uma linha de negócio existente tentando mantê-la. É utilizada pelas organizações de grande porte. Qualquer movimento de expansão seria muito dispendioso não trazendo os resultados desejáveis em termos de lucratividade.
- *Estratégia de Crescimento* tem como escopo três fatores: o lucro, as vendas e a participação no mercado podendo ser obtida através da integração vertical, integração horizontal, a diversificação e fusões. Na integração vertical, a empresa cresce adquirindo outras empresas, visando obter um maior controle sobre determinada linha de produtos, tendo em vista o aumento do volume de vendas e do lucro. Na integração horizontal, há o crescimento quando ela adquire empresas concorrentes, aumentando, destarte, seu porte, suas vendas, seu lucro e sua participação no mercado.

Quando o crescimento se dá através da diversificação em ramos de negócios semelhantes, é notória a intenção de aumentar sua eficiência no mercado através de recursos compartilhados. Quando o crescimento acontece em linhas de negócios não-relacionados ao ramo atual da empresa, denota a preocupação de se proteger no mercado através de uma diluição de riscos em mais de um negócio. Nas fusões, as empresas buscam parcerias externas para melhorar sua participação no mercado.

- *Estratégia de Redução de Despesas* utiliza-se quando as empresas necessitam cortar despesas, em função de que sua sobrevivência encontra-se ameaçada pela ineficiência da sua competitividade. Para



Kanter (1997), as empresas devem procurar reduzir seus custos tornando-se mais enxutas, mudando o mix de negócios para obter mais foco, muitas vezes, interrompendo ou terceirizando atividades não-relacionadas à sua competência principal.

Para fazer frente a isto, existem três tipos básicos de redução de despesas: a rotatividade, o desinvestimento e a liquidação. Na rotatividade, a empresa procura livrar-se de produtos não-lucrativos, reduzindo a força de trabalho; o desinvestimento envolve desfazer-se de negócios ou constituir-los como organização subsidiária, controlada, que pode resultar no melhoramento da posição financeira da organização; quanto à liquidação, implica o encerramento de um negócio, desfazendo-se de seus ativos.

O ponto de partida para a determinação da melhor estratégia está condicionado à análise das condições de mercado e a fatores internos à organização. A formulação das estratégias passará, primeiramente, pela análise de estratégias gerais quando então se discutirão os demais fatores estratégicos de uma organização.

O mercado atual no qual as organizações estão inseridas, corresponde a um processo dinâmico, cercado de variáveis muitas vezes incontroláveis, possibilitando riscos e oportunidades emergentes, exigindo da empresa constantes estratégias para não ser pega de surpresa, cujas estratégias têm como base a identificação de oportunidades e ameaças do mercado.

Além das estratégias competitivas gerais, cada setor ou área funcional de uma empresa pode formular as suas estratégias, denominadas de *estratégias funcionais*, que devem estar de acordo e acopladas às estratégias gerais da empresa, descrevendo as tarefas específicas que devem ser executadas na implementação da estratégia geral da empresa para alcançar determinado objetivo.

As estratégias funcionais devem servir para que os encarregados de cada setor formulem ações que possibilitem a cada departamento da empresa atingir seus

objetivos e atender aos objetivos gerais da organização. Assim, essas estratégias funcionais abrangem diversos subsistemas organizacionais relacionados com Pesquisa e Desenvolvimento, Produção, Finanças, Marketing e Recursos Humanos.

As ações estratégicas do setor de pesquisa e desenvolvimento de uma empresa devem estar de comum acordo com a filosofia da empresa no tocante à agressividade no mercado. A opção por desenvolver novos produtos deve levar em conta que esta estratégia é mais adequada para empresas com alta capacidade de financiamento, uma vez que essa opção envolve um montante grande de recursos.

Outra estratégia que pode ser desenvolvida neste setor é o da imitação. Neste caso, o setor de pesquisa da empresa usa como estratégia a cópia de produtos lançados no mercado, muitas vezes, agregando melhorias que proporcionam retornos satisfatórios, às vezes, maiores do que aqueles obtidos pela própria empresa que o lançou no mercado. A manutenção de produtos já existentes, desenvolvendo-se neles novos processos de produção, maior qualidade, agregando valor ao produto, é também um diferencial perante os consumidores.

As ações estratégicas do setor de produção relacionam-se ao planejamento de utilização da capacidade instalada, bem como ao controle de custos industriais. Isto representa a possibilidade da empresa obter vantagens competitivas no mercado pela melhor utilização de sua capacidade de produção.

Em relação à utilização da capacidade instalada, o principal fator é o ganho de produtividade no aprimoramento de processos produtivos. A produtividade constitui um fator fundamental para a diminuição dos custos. A empresa que opera com a utilização plena de sua capacidade pode diminuir desperdício, repassando aos consumidores produtos com menores preços que seus concorrentes.

Esses fatores, segundo Certo e Peter (1993, p.142), “podem significar a diferença entre o fracasso e o sucesso de ações estratégicas voltadas ao desenvolvimento da empresa e à continuidade de crescimento e desenvolvimento da organização”.

Também as ações estratégicas no setor financeiro, conforme ressaltam estes autores, são responsáveis pela previsão e planejamento financeiros de modo geral. Assim, as estratégias dizem respeito às decisões acerca das melhores formas de captação de recursos e como investir melhor na organização. Neste aspecto, o setor financeiro vem a ser um gerador de informações aos demais setores da empresa, como orientador de suas ações.

As estratégias de marketing são aquelas que estão voltadas ao mercado de atuação, buscando vantagem competitiva para poder crescer. É dando uma atenção cada vez maior às necessidades dos clientes, que a organização aprimora suas relações entre empresa-cliente-mercado. De acordo com Whiteley e Hessian (1996), uma empresa que tem seu foco orientado para o cliente tem disposição e capacidade para trazer o cliente para o centro de seu ser organizacional e de suas preocupações.

As ações estratégicas de marketing devem estar fundamentadas nos seguintes elementos básicos: preço, produto, promoção e canais de distribuição. Destacam Pereira Júnior e Gonçalves (1995, p.47) que:

A mensagem será tanto mais eficaz quanto estrategicamente correto o posicionamento da empresa e do produto. Se seu produto for lançado no tempo certo, sua mensagem terá grandes chances de ser escutada.

As estratégias funcionais de recursos humanos são de grande importância pela sua abrangência na empresa, envolvendo a capacitação dos seus colaboradores e o desenvolvimento de habilidades. Embora essas estratégias nem sempre são percebidas pelos clientes, elas são essenciais para o desempenho da organização.

Para tanto, para que se consiga atingir os objetivos, não basta simplesmente formular estratégias, é preciso implementá-las de maneira efetiva e planejada. Assim, conforme observa Kanter (1997, p.04), “lidar com todas essas oportunidades e aberturas, contudo, não será tarefa fácil; portanto, os próximos anos serão também uma boa época para os pragmáticos e disciplinados no mundo dos negócios”.

Como se vê, as estratégias competitivas passam a ser as ferramentas do século para se enfrentar a atual era de desenvolvimento. Salienta ainda o autor citado (1997, p.04), que:

Os próximos anos serão os melhores para quem aprender a equilibrar sonhos e disciplina. O futuro pertencerá a quem abraçar o potencial de oportunidades mais amplas, sem deixar de reconhecer a realidade dos recursos mais restritos e encontrar novas soluções que permitam fazer mais com menos. Novas soluções são essenciais, pois cada vez o jogo dos negócios está sendo praticado sob mais pressão.

## **2.3 Noções de Qualidade**

Após a Segunda Guerra Mundial, as rápidas mudanças na economia e no social obrigaram as empresas a enfrentar a necessidade de conquista de novos mercados. Aliando-se a isso, outros desequilíbrios, crises e inovações tecnológicas também contribuíram para tornar cada vez mais acirrada a competição comercial. Bouer (1997, p.178) enfatiza que: “A busca de vantagens competitivas fez com que a qualidade ganhasse um destaque especial”.

Qualidade, portanto, é uma propriedade, um atributo ou condição de um produto ou de um serviço que o distingue dos outros. Com o passar dos anos, ainda segundo o mesmo autor, as organizações foram enriquecendo o conceito de qualidade, adaptando-o aos novos cenários que foram surgindo. Ele identifica cinco cenários nessa evolução, conforme mostra a Figura 5, a seguir:

Conceito da Qualidade	Direção	Linhas Mestras
1. Adequação ao padrão	Definir qualidade como o produto que faz o que os projetistas pretendem que ele faça	Padronização atendendo aos Interesses do produtor e controle do produto
2. Adequação ao uso	Definir qualidade como o produto que pode ser usado exatamente como os clientes querem utilizá-lo	Padronização atendendo aos interesses do consumidor e controle do produto
3. Adequação ao custo	Acrescentar à adequação do produto sua obtenção a custos competitivos	Deslocamento do controle do produto através da inspeção para o controle dos processos. Remoção de barreiras funcionais e hierárquicas
4. Adequação às necessidades latentes	Atender às necessidades dos clientes antes que eles estejam cônecios dessas necessidades	Integração com os clientes através de sistemática revisão e análise crítica de suas necessidades
5. Adequação às expectativas dos acionistas e de mercados maduros e saturados	Satisfazer o cliente através do reconhecimento do valor do produto, com melhor utilização das vantagens competitivas	Desenvolvimento de planos da qualidade orientados pelo planejamento estratégico e de gestão

Figura 5: Evolução do conceito de Qualidade

Fonte: Bouer (1997, p.178)

Sabe-se que qualidade é, antes de tudo, uma atitude. É a conscientização de que qualquer ação no trabalho e sua conseqüente resolução deverão ser orientadas para a satisfação do cliente, levando em conta que os parâmetros para medir a qualidade deverão ser estabelecidos a partir da visão do cliente, isto é, “qualidade é aquilo que satisfaz às especificações ou expectativas definidas pelo cliente ou usuário do resultado”. Lucena (1992, p.83)

Outro fator importante na busca da qualidade é entender que qualidade não é apenas um resultado, mas se inicia no posto de trabalho de cada funcionário. O seu desempenho em conhecer e aplicar os padrões de qualidade, a nível individual e de equipe, é que irá identificar a qualidade final dos resultados de uma organização no seu todo.

Com isso, a análise da evolução do conceito de qualidade e as lições extraídas da sua aplicabilidade permitem reconhecer os fatores de sucesso na prática da qualidade, que são condições necessárias para a implementação do conceito mais amplo e atual da qualidade.

A prática da qualidade, segundo Bouer (1997), pode dar-se em diversos níveis de atuação, a saber: Indivíduo, Grupo de Trabalho, Empresa e Blocos, conforme mostra a Figura 6, a seguir:

NÍVEL	OBJETIVOS	AÇÕES
Indivíduo	Competência automática	Fazer com que todos saibam o tempo todo o que e como fazer
Grupo de Trabalho	Mobilização dos grupos até o alcance dos resultados desejados	Colocar sob controle a rotina diária e a prática simultânea de formas de organização para melhorias
Empresa	Eficácia e Eficiência	Integrar níveis hierárquicos e processos. Buscar rupturas em padrões de resultados
Blocos	Alcance de vantagens competitivas	Compartilhar conhecimentos e recursos

Figura 6: Nível de atuação, objetivos e ações

Fonte: Bouer (1997, p.182)

Em um escritório de prestação de serviços contábeis e de assessoria, a prática da qualidade também pode se dar em diversos níveis de atuação. *Em nível de indivíduo* – é primordial mantê-lo sempre atualizado para que o tempo todo ele saiba como bem atender às necessidades dos clientes; em *nível de grupo* – todo ele deve estar coeso na busca dos resultados desejados, mantendo a organização sempre em busca de melhorias; em *nível de empresa* – deve perseguir a busca da eficiência e da eficácia, integrando todos os níveis hierárquicos da organização visando um melhor padrão de atendimento a clientes; em *nível de bloco* – deve compartilhar os conhecimentos e recursos em busca de vantagens competitivas.

### 2.3.1 Características da Qualidade

É difícil definir qualidade na prestação de serviços, tendo em vista que a diferença fundamental encontra-se na subjetividade e na dificuldade de se estabelecer o que é qualidade, aquele *algo mais* que a faz mais competitiva no mercado, uma vez que os clientes reagem diferentemente ao mesmo serviço prestado, pois cada um possui uma diferente percepção sobre qualidade.

As características que se encontram nos serviços não oferecem uma segunda oportunidade para conquistar o cliente porque ela é única e apresenta, segundo Silva C. (1999, p.9) algumas peculiaridades como:

Não pode ser armazenado ou reproduzido; produção, consumo e uso são feitos ao mesmo tempo e espaço; a avaliação dos resultados é feita simultaneamente, sem possibilidade de checar os resultados previamente, corrigindo falhas eventuais; o serviço é altamente dependente do pessoal. Com isso, cultura, habilidades técnicas, aptidões, conhecimentos, disposição, humor e até o nível educacional dos prestadores de serviços podem afetar a qualidade do serviço.

A qualidade dos serviços em escritórios de prestação de serviços contábeis e de assessoria pode ser percebida pelos clientes através dos seus componentes tangíveis e intangíveis. A tangibilidade de um serviço consiste naquilo que o cliente vê e sente, como por exemplo, a aparência física do escritório, tanto interna quanto externa, ou seja, a conservação do prédio, iluminação, decoração, acesso, limpeza e ordem do ambiente e apresentação dos funcionários. Os componentes intangíveis são, por exemplo, a amabilidade dos funcionários, a cordialidade no atendimento que, muitas vezes, pode ser traduzida por um sorriso, por um cumprimento personalizado que traduzem a disposição de bem servir. Logo, os componentes intangíveis estão diretamente relacionados com o relacionamento do pessoal do escritório com os clientes em potencial.

### 2.3.2 Gerenciamento da Qualidade

As empresas prestadoras de serviços, entre outras ações, precisam enfrentar três tarefas: aumentar a diferenciação, a qualidade dos serviços e a produtividade. Essas tarefas também são enfrentadas pelos escritórios contábeis.

A diferenciação, segundo Kotler (2000) pode se dar pela inclusão de características inovadoras que vão além das expectativas do cliente, embora essas inovações possam ser facilmente copiadas. Portanto, a empresa deve regularmente introduzir inovações e, por isso, tornar-se conhecida e atraente. Ainda pela entrega e pela imagem, as empresas podem sobressair-se pela diferenciação.

A qualidade dos serviços contábeis também é notada quando uma empresa prestadora de serviços executa um serviço com qualidade superior à da concorrência, superando as expectativas dos clientes. Kotler (2000, p.459), ressalta que “se o serviço percebido atender às expectativas ou for além do que se esperava, os clientes ficarão inclinados a recorrer novamente ao fornecedor”.

Aumentar a produtividade faz com que as empresas prestadoras de serviços sofram grande pressão para manter os custos baixos. Nesse tópico, os escritórios contábeis devem partir em busca da eficácia, ou seja, fazer bem feito, em menor tempo e com menos custo. Diversas abordagens podem ser utilizadas na melhoria da produtividade. Segundo o autor, eis algumas:

- ter funcionários qualificados;
- aumentar a quantidade de serviço, abrindo mão da qualidade;
- industrializar o serviço, através da adição de equipamentos e padronização;
- eliminação da necessidade de um serviço pelo desenvolvimento de um produto-solução;
- desenvolvimento de um serviço mais eficaz;
- incentivar aos clientes para substituírem o trabalho da empresa pelo seu trabalho;
- aproveitar a tecnologia disponível para oferecer um serviço melhor, proporcionando aos funcionários oportunidades de serem mais produtivos.

Os desafios para o Século XXI estão aí. Com o fim da guerra fria, empresas e países estão enfrentando um novo conjunto de problemas. Hoje, depara-se com competição global, deterioração ambiental, estagnação econômica, problemas políticos e sociais que necessitam de soluções. Conforme afirma Kotler (2000), são problemas sim, mas também são oportunidades que se apresentam proporcionando novos desafios. São fontes de oportunidade de novos negócios.

A economia mundial vem enfrentando uma transformação radical nessas últimas décadas. As distâncias culturais e geográficas estão sendo reduzidas



significativamente, permitindo com isso que as empresas ampliem seus mercados geográficos, bem como suas fontes de fornecimento. É incontestável que o mapa econômico mundial está mudando rapidamente, portanto, as empresas não podem mais ignorar concorrentes, mercados e fontes de suprimentos localizados no exterior. Não podem ignorar novas tecnologias, materiais e equipamentos emergentes, novas formas de organização, sob pena de passarem ao lado da história.

## **2.4 Qualidade em Serviços**

### **2.4.1 Noções de Serviços**

Nas últimas décadas, com o expressivo surgimento e crescimento de empresas no setor de prestação de serviços, tem tornado essa atividade, segundo estatísticas, como a atividade promissora do Século XXI. A *onda de serviços*, como fenômeno sócio-econômico da atualidade, é reforçada quando se percebe que um alto índice dos produtos de tecnologia de informação é adquirido por empresas do setor de serviços. A globalização tem empurrado as empresas para a terceirização e grande parte desta, está nos serviços.

Kotler (2000, p.448) define serviço como sendo “qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer a outra e que não resulta na propriedade de nada”.

Juran (1993) acrescenta que serviço é algo desempenhado por alguém. Para ele, a palavra produto é um termo genérico aplicado para qualquer coisa que se produza, tal como bens ou serviços. Hoje, o serviço como ele é executado é um diferencial para o cliente, pois ele representa um conjunto de valores de referências que o cliente examina e testa antes de adquiri-lo. Reconhece-se que nele está a grande oportunidade de diferencial competitivo. Com isso, o papel estratégico que os serviços representam para as empresas vem, a cada dia, sendo reforçado e direcionado no sentido da diferenciação.

O setor de serviços exerce também uma função social, transformando-se em agente de estabilização do emprego. À medida que as empresas industriais e agrícolas modernizam seus parques operacionais através de novas tecnologias, cresce o desemprego nessas duas áreas, cujos desempregados, em parte, passam a ser absorvidos pelo setor de serviços.

#### 2.4.2 A Importância dos Serviços na Economia

Sem sombras de dúvidas, de acordo com Giansesi e Corrêa (1997), é deveras importante o segmento das atividades de serviços em nossa sociedade, quer seja pela sua posição que ocupa na economia gerando empregos ou na análise das tendências e transformações que a economia vem passando.

Com isso, o aumento da demanda por serviços e, dentre eles os serviços contábeis, é propiciado por alguns fatores, a saber: desejo de uma melhor qualidade de vida; mudanças demográficas que aumentam a população infantil e a de idosos, a qual consome maior variedade de serviços; mudanças sócio-econômicas; aumento da sofisticação dos consumidores proporcionando necessidades de mais serviços variados; mudanças tecnológicas que aumentam a qualidade dos serviços ou criam novos serviços.

Ao mesmo tempo, as atividades de serviços, incluindo-se os serviços contábeis, passam a exercer um papel importante no desempenho dos outros setores da economia. A importância desse papel, segundo Giansesi e Corrêa (1997, p.455-456), pode ser classificada em três categorias:

- Como diferencial competitivo – as atividades de serviços prestadas ao cliente pelas empresas no pacote produto/serviço geram um diferencial competitivo em relação aos concorrentes;
- Como suporte às atividades de manufatura – muitas das funções na manufatura são, na verdade, operações de serviços, fundamentais para o desempenho competitivo da empresa;

- Como gerador de lucro – muitas atividades de serviços dentro da manufatura podem se desenvolver a tal ponto que passam a se constituir *centros de lucros* dentro da empresa.

#### 2.4.3 Características da Qualidade em Serviços

O processo para garantir a qualidade dos serviços e ter certeza de uma melhora contínua dessa qualidade, de modo a manter competitividade sobre a organização concorrente, deve ser diligentemente gerenciado.

No entanto, percebe-se, com raras exceções, uma razoável qualidade na prestação de serviços contábeis, devendo-se essa causa, muitas vezes, à falta de cultura de se exigir um bom serviço pelo qual o cliente paga. Segundo Juran (1993), as características da qualidade são identificáveis e são atributos necessários para que o serviço seja comprado, independentemente das particularidades dos serviços.

Para ser competitiva, uma organização precisa incorporar no todo, a idéia da qualidade em tudo o que faz. Todos na organização devem ser responsáveis pela qualidade de um produto ou de um serviço, cuja qualidade poderá estar no trabalho, no serviço em si, na informação, no processo, nas pessoas.

A qualidade deve ser percebida principalmente por quem vai usufruí-la e necessita de comprometimento de quem vai prestá-la. Há um exemplo muito bem elaborado por Mirshawka, (*apud* SILVA C., 1999, p.7):

Ao chegar, com quem o cliente se depara: os donos do escritório, o seu Gerente ou o seu Diretor? Não, quem o recebe é a recepcionista e um chefe de setor que lhe fazem as honras da casa. Essas pessoas representam todo o esforço despendido pela organização. São elas que, em alguns casos, representam a primeira e única impressão do escritório. São elas que devem sorrir, recepcionar e tratar de uma maneira especial o cliente, fazendo-o sentir o quanto ele é importante para o escritório. Afinal, além do cafezinho que lhe foi servido na recepção, o cliente leva consigo apenas a sensação e a experiência de ter sido bem atendido.  
( adaptação da citação supra)

Portanto, propondo-se a oferecer qualidade em tudo o que faz, a organização deve conhecer as atitudes e preferências básicas dos clientes, visando atender suas necessidades e expectativas.

#### 2.4.4 A Avaliação da Qualidade do Serviço

Difícilmente os serviços podem ser avaliados antes da compra, cuja avaliação pode-se dar no processo de prestação do serviço ou, em alguns casos, somente após ser conhecido seu resultado.

A avaliação que o cliente faz do serviço é genérica, no entanto, é significativa para os serviços em função da sua intangibilidade. O produto tangível pesa mais na formação das expectativas do consumidor uma vez que os serviços, por serem intangíveis, as expectativas do cliente não têm uma imagem real para se basear, dependendo assim da análise de outros fatores. Essa avaliação da qualidade do serviço tem como base critérios mais complexos, conforme Figura 7, a seguir:

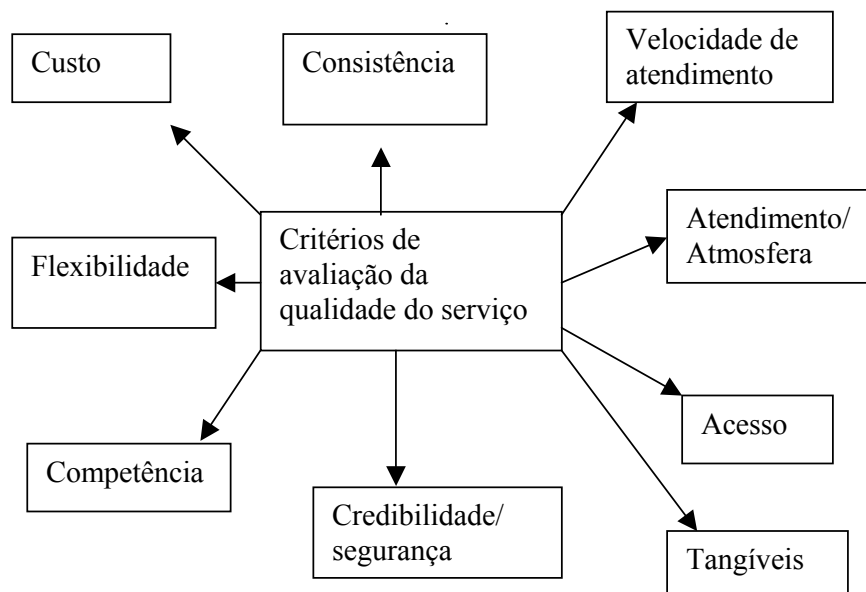


Figura 7: Os critérios de avaliação da qualidade do serviço

Fonte: Gianesi e Corrêa (1997, p.464)

## 2.5 Custos

### 2.5.1 Gestão de Custos

A partir da segunda metade dos anos 70, as mudanças ocorridas nos negócios, motivadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras.

Segundo afirmam Kaplan e Cooper (1998), esse novo cenário necessita de informações mais relevantes relacionadas a custo e desempenho de atividades em todos os setores da empresa. No entanto, percebe-se que muitas empresas não estão obtendo vantagens competitivas com seus sistemas de custeio aprimorados. Esse insucesso deve-se à razão de que os gerentes de custos não dispõem de informações apropriadas e específicas que os orientem na busca de melhores resultados. A Figura 8, a seguir, mostra que tipos de informações os gerentes de custos precisam conhecer hoje.

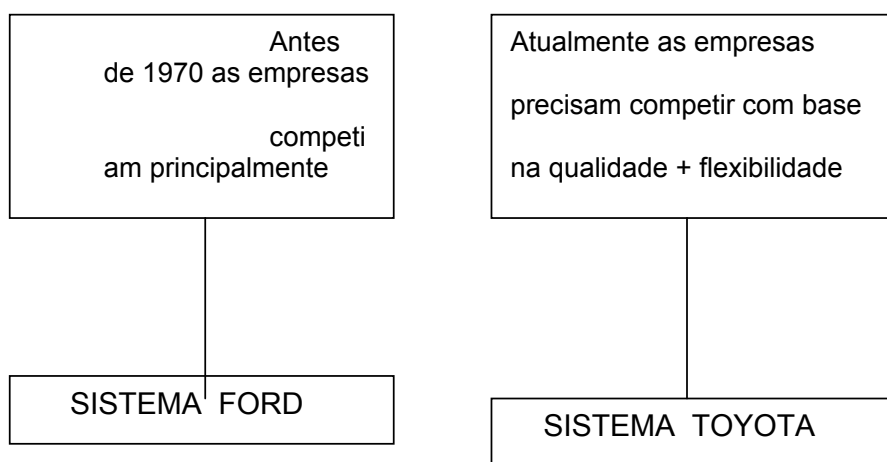


Figura 8: As empresas antes de 1970 e após 1970

Fonte: Nakagawa (1993, p.33)

A partir de 1970, conforme observa Nakagawa (1993), as empresas despertaram para uma nova realidade e uma nova filosofia de Gestão de Custos, através de novas tecnologias avançadas começando a ganhar espaço entre as próprias empresas. Com isso, identificou-se a necessidade de se desenvolver novas formas sistêmicas de controle.

Salienta Leone (1997), que se estabelece um sistema de custos e adotam-se critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação, visando fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação. Classificar é olhar os custos de maneira diferente para produzir informações diferenciadas, de acordo com as necessidades gerenciais específicas.

Ainda de acordo com Nakagawa (1993, p.35), para vencer a competição global, necessário se torna que as empresas persigam “a melhoria de produtividade e da qualidade e a redução de custos através da eliminação de todas as formas de desperdício”. Alguns gestores de custos já dominam satisfatoriamente as novas tecnologias avançadas de produção e, com sucesso, embora não se tenha ainda um sistema de gestão e mensuração de custos eficiente e eficaz.

Os tradicionais sistemas de custeio, destaca o mesmo autor, por vezes, distorcem os custos dos produtos, quando são alocados custos indiretos feitos através de rateio nem sempre condizentes. Não permitem também a identificação e eliminação de atividades que não agregam valor, induzindo uma produção em longa escala para diminuir os custos, gerando com isso, estoques excessivos.

## 2.5.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Nos métodos tradicionais, assume-se que são os produtos que consomem os recursos necessários para sua fabricação e comercialização, uma vez que se utiliza uma taxa de apropriação para o cálculo dos custos indiretos de fabricação, baseando-se em diversos critérios como: salários pagos, horas-máquina, material consumido, horas de mão-de-obra.

Segundo Nakagawa (1994), os sistemas tradicionais de custos vinham sendo utilizados apenas para suprir as necessidades informativas de balanços e alguns relatórios financeiros das empresas. No entanto, muitos recursos gastos nas atividades de produção não estão relacionados diretamente com o volume físico de unidades produzidas, tais como, gastos com a manutenção, treinamento, depreciação, causando com isso, grandes distorções nos resultados finais do custo dos produtos.

Ao reconhecer-se que os tradicionais sistemas de custeio não atendem satisfatoriamente à administração das empresas, estimulou-se o desenvolvimento de novos sistemas de apropriação de custos. Para tentar superar o problema da distorção nos custos, surgiu o ABC (*Activity Based Costing*), ou seja, um custeio baseado em atividades.

Conforme salienta Nakagawa (1993), percebeu-se que os tradicionais sistemas obscureciam o custo dos produtos e dificultavam a gestão e a mensuração de atividades na produção à medida que as empresas passavam a diversificar os produtos, em termos de tipos, modelos, acabamentos e especificações.

Utilizando-se bases específicas de alocação de custos para cada atividade, o sistema ABC permite mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto ou serviço durante o processo. Para exemplificar, cada produto é custeado no sistema ABC, de acordo com o número de direcionadores de custo. Assim, se foram feitas dez expedições para atender a uma ordem, cujas expedições importaram em R\$ 5.000,00, conclui-se que cada expedição custou R\$ 500,00. Neste caso, o número de expedições é o direcionador de custo para o item expedição.

Complementa Nakagawa (1994), que o sistema ABC é um novo método de analisar custos que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos. O sistema ABC objetiva facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa. Algumas mudanças fundamentais foram introduzidas pelo método ABC em comparação com o sistema tradicional VBC, conforme mostra a Figura 9, a seguir:

	ABC*	VBC**
Escopo	Eficácia dos custos	custos para controle
Objetivos	competitividade das empresas	elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão <i>ex-ante</i>	visão <i>ex-post</i>
Análise	Visão tridimensional	visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	Exatidão

Figura 9: ABC x VBC

Fonte: Nakagawa (1994, p.12)

\* Custeio Baseado em Atividades

\*\* Custeio Baseado no Volume de Produção

### 2.5.2.1 Aplicabilidade do ABC

O sistema de custeio ABC é um desdobramento da técnica de controle de custos por meio da análise de processos, assim requer a pré-existência de uma adequada análise das atividades que constituem estes processos.

Por processos, destaca o autor, pode-se definir como sendo uma rede de atividades interligadas pelos produtos que se trocam entre si. Se uma atividade gera um produto que é utilizado como ponto de partida por uma outra atividade subsequente, pode-se dizer que elas constituem um processo. Portanto, a análise de processos reflete uma expressiva alteração na técnica de controle dos gastos, mudando o conceito de controle de departamento para o de controle de processos.

O autor citado afirma que o custeio baseado em atividades ABC aplica-se a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza. Entretanto, devido a sua maior complexidade em relação aos demais sistemas tradicionais, o ABC pode não ser conveniente a todas as empresas, sendo recomendável às empresas onde os custos indiretos são parcela significativa; às empresas que trabalham com clientela diversificada em termos de volume de encomendas, especificações, serviços.

De acordo com a abordagem de Leone (1997), a aplicação do ABC poderá trazer inúmeros benefícios no tocante a informações gerenciais, dentre eles:

- quando a fábrica produz grande volume de produtos diferentes que atendem às múltiplas necessidades de grande quantidade de consumidores diversificados;



- quando as empresas dispõem de sistemas de informação automatizados que além do controle dos processos produtivos, também controlam o consumo dos diversos insumos.

O ponto de partida de um sistema de custeio baseado em atividades é a identificação das atividades significativas desenvolvidas na empresa. Por significativas, entendem-se as atividades que representam valores expressivos em termos de custos. Conforme salienta Bornia (1995), identificar custos com as atividades da empresa é uma maneira eficiente de se medir desempenho.

Desta forma, o ABC aparece para superar as deficiências dos sistemas tradicionais, trazendo uma contribuição inestimável para as empresas que competem nesse novo ambiente de negócios onde impera a qualidade total, eliminando, ao máximo, as formas de desperdício.

#### 2.5.2.2 ABC no setor de serviços

Muitas são, hoje em dia, as empresas de serviços que adotam o sistema ABC. Na verdade, segundo destacam Kaplan e Cooper (1998, p.249), “o ABC, desde sua origem, voltou-se para o serviço, e não para a produção”.

O fato de o sistema ter sido absorvido pelas empresas de serviços tem como base a constatação de que essas empresas têm os mesmos problemas gerenciais. Elas precisam do custeio baseado na atividade para detalhar os custos alocados aos recursos. Hoje, mais do que nunca, as organizações prestadoras de serviços necessitam das informações fornecidas e detalhadas pelo ABC.

No passado, embora as empresas de serviços, notadamente as de Assessoria Contábil, fossem tão complexas quanto às de produção, os gerentes desconheciam os custos de serviços produzidos e fornecidos a diferentes clientes. Como atuavam em mercados não competitivos, a falta de informações precisas, não foi uma preocupação para essas empresas. No entanto, hoje, face à concorrência instalada em todos os setores de atividades, as empresas de Assessoria Contábil

também estão preocupadas em conhecer os custos dos seus serviços produzidos para que possam oferecer aos clientes um serviço com qualidade a preços competitivos.

#### 2.5.2.3 Técnicas do ABC

O custeio de processo baseado em atividades tem por finalidade revelar os custos das atividades identificadas ao longo do processo, sendo uma fase intermediária para calcular custos de produtos ou serviços, uma vez que esta técnica tem como objetivo principal alocar custos que espelhem a dinâmica da empresa. Para isso, o ABC utiliza uma hierarquia de técnicas, que é aplicada tanto para custeio de processos como de produtos ou serviços.

A principal preferência para se alocar custos é a alocação direta, ou seja, se um equipamento produz determinado produto, os custos relacionados a esse equipamento devem ser alocados ao produto produzido. Quando isso não for possível, conforme ressalta Ostrenga (1997), deve-se atribuir o custo tendo por base um critério que possa indicar o nível do serviço prestado.

Um dos mais importantes benefícios do custeio baseado em atividades, segundo comenta o autor citado, é o direcionamento que ele dá aos esforços da empresa para melhorar seu desempenho. Portanto, as técnicas utilizadas pelo ABC são ferramentas ideais para que a empresa consiga melhorar seu sistema de custo bem como seu desenvolvimento e competitividade.

De acordo com Nakagawa (1994), as principais técnicas de coleta de dados e as mais utilizadas são:

- **Registro de tempo**

Esta técnica consiste na medição do tempo despendido na execução de uma determinada atividade, no entanto, como não é possível aplicá-la com a mesma eficiência em qualquer situação de registro de mão-de-obra, deve-se ter o cuidado de usar também outras formas qual seja a entrevista.

- **Questionários**

Em face da sua facilidade e rapidez na aplicação, possibilitando um rol de informações consistentes, o questionário passa a ser a técnica mais utilizada para a coleta de dados. No entanto, uma constatação que pesa contra sua utilização, é a baixa taxa de retorno desses questionários enviados.

- **Entrevistas**

Esta técnica permite um contato direto entre o entrevistador e o entrevistado permitindo que o primeiro obtenha as informações necessárias e ao segundo, maiores esclarecimentos sobre o sistema ABC a ser aplicado e seus objetivos, constituindo-se numa fonte importante de coleta de dados.

Uma vez definida qual técnica de coleta de dados será adotada para se obter as informações necessárias sobre processos e atividades, deve-se também conhecer os processos da organização em análise, buscando informações com diretores e gerentes de setor para que, de posse dessas informações, tenha-se condições de mapear os processos.

#### 2.5.2.4 Custos alocados às atividades

Alocar custos às atividades significa rastrear todos os gastos incorridos para a execução daquela atividade para que ela espelhe o real custo do seu desempenho.

Outra maneira de distribuir custos é a alocação direta, quando um gasto é diretamente consumido pela atividade. Quando os custos não são alocados diretamente a produtos, deve-se determinar formas de rateio que são denominadas geradores de custos. Esses geradores de custos devem possuir uma estreita relação com a atividade como também dispor de elementos que permitam associar os custos às atividades.

Exemplos de geradores de custos:

Recursos Humanos	- tempo de trabalho/nº de funcionários
Tecnologia Empregada	- hora/máquina
Instalações	- área / metro quadrado

#### 2.5.2.5 Direcionadores de recursos

Depois de feito o levantamento das informações para conhecimento das atividades, pode-se identificar os direcionadores de custos. Para Kaplan e Cooper (1998), os principais direcionadores identificados são:

- Direcionadores de avaliação: são os que avaliam com que frequência uma atividade é desempenhada, ou seja, o número de vezes que a atividade foi realizada;  
Ex: quantidade de ordens de serviços.
- Direcionadores de transação: são os que avaliam quanto tempo uma atividade demorou a ser realizada.  
Ex: quantos minutos ou horas demorou-se para atender a um cliente.
- Direcionadores de intensidade: são os que medem a quantidade de recursos consumidos numa atividade.  
Ex: inspeção de um lote ou produto. Os recursos consumidos por essa atividade são alocados ao lote ou ao produto.

Nessa primeira fase, os custos são alocados às atividades através dos direcionadores de recursos, facilmente encontrados nos registros contábeis da empresa. Utilizando-se de direcionadores de custos, conforme destaca Bornia (1995), o ABC tem por objetivo encontrar os fatores que causam os custos, ou seja, encontrar a origem dos custos de cada atividade a fim de alocá-los corretamente aos produtos, tendo por base a quantidade de atividades consumidas por eles.

Enfim, para este autor, o conceito de direcionador de custos não difere da base de rateio dos sistemas tradicionais. A diferença está em que o custo associado a uma atividade específica no ABC, é mais fácil a sua determinação e a

interpretação através de direcionador de custos do que da tradicional base de rateio. A Figura 10, abaixo, apresenta alguns exemplos:

Elementos de custos (recursos)	Direcionadores de recursos
Pessoal ( salários, encargos, provisões para Férias e 13º salário)	Tempo
Instalações (seguro, aluguel, impostos)	Área ocupada
Material de uso e consumo da administração	Número de requisições de material Valor requisitado
Depreciação	Valor das máquinas, equipamentos e instalações utilizadas pela atividade
Manutenção	Número de manutenções Tempo de manutenção

Figura 10: Exemplos de direcionadores de recursos

Fonte: Vilela (2000, p.35)

#### 2.5.2.6 Exemplo de cálculo do custo de atividade

A seguir, uma demonstração do cálculo do custo de atividade, utilizando-se para tanto, valores imaginários:

1ª Etapa – Junto ao Setor Contábil da empresa, obteve-se os valores do Departamento ou Área.

Ex: Departamento Financeiro: R\$ 20.100,00, assim distribuídos:

- salários	R\$ 17.000,00
- viagens	R\$ 1.500,00
- depreciações	R\$ 500,00
- material de expediente (folhas consumidas)	R\$ 100,00
- despesas diversas (luz, fax, combustível, telefonemas)	R\$ 1.000,00

2ª Etapa – Classificar as atividades do Departamento ou Área, definindo o percentual de tempo gasto em cada atividade.

Ex: Departamento Financeiro: 100%

- Contas a Pagar	20%
- Contas a Receber	20%
- Administração	10%
- Relatórios Financ.	10%
- Folha de Pgto.	20%
- Contabilidade	20%

3ª Etapa – Rastreando o custo de pessoal envolvido (salários), determinar o valor de cada atividade, com base no tempo despendido para cada atividade.

Ex: Departamento Financeiro (salários)

Contas a Pagar	(20% $\times$ 17.000,00)	R\$ 3.400,00
Contas a Receber	(20% $\times$ 17.000,00)	R\$ 3.400,00
Administração	(10% $\times$ 17.000,00)	R\$ 1.700,00
Relatórios Financ.	(10% $\times$ 17.000,00)	R\$ 1.700,00
Folha de Pgto.	(20% $\times$ 17.000,00)	R\$ 3.400,00
Contabilidade	(20% $\times$ 17.000,00)	R\$ 3.400,00

4ª Etapa – Alocar os outros gastos diversos às atividades do Departamento ou Área, utilizando-se dos seus geradores de custos mais comuns. (fax, telefone, material de expediente, luz, combustível, viagens)

Atividade	Gerador de Custos
Fax	Quantidade de fax por atividade
Telefone	Quantidade de chamadas
Material de expediente	Índice de utilização por atividade
Luz	Kw/h – alocado à Administração
Combustível	Taxa mensal – alocado à Administração
Viagens	Proporcional a cada atividade: Contas a Pagar - 10% do total Contas a Receber - 40% do total Administração - 50% do total

Figura 11: Geradores de custos

**TABELA 1 – Consumo de Recursos**

ATIVIDADES	C. a Pgar.	C. a Receb.	Rel. Finan.	Adm.	Fl. Pgto.	Set.Cont.
Telefonemas	110	120	40	110	100	120
Fax	20	20	10	30	10	10
Mat. De expediente	100	100	300	250	150	100
Luz				200,00		
Combustível				300,00		
Viagens	150,00	600,00		750,00		
Depreciação	100,00	100,00	50,00	50,00	100,00	100,00
Salários	3.400,00	3.400,00	1.700,00	1.700,00	3.400,00	3.400,00

5ª Etapa – De posse dos geradores de cada atividade, faz-se o levantamento dos custos totais por atividade.

**TABELA 2 – Custo total por Atividade**

ATIVIDADES	C.Pgar.	C.Receb.	Rel.Finan.	Adm.	Fl.Pgto.	Set.Cont	Totais
Telefonemas	55,00	60,00	20,00	55,00	50,00	60,00	300,00
Fax	40,00	40,00	20,00	60,00	20,00	20,00	200,00
Mat. Expediente	10,00	10,00	30,00	25,00	15,00	10,00	100,00
Luz				200,00			200,00
Combustível				300,00			300,00
Viagens	150,00	600,00		750,00			1.500,00
Depreciação	100,00	100,00	50,00	50,00	100,00	100,00	500,00
Salários	3.400,00	3.400,00	1.700,00	1.700,00	3.400,00	3.400,00	17.000,00
TOTAIS	3.755,00	4.210,00	1.820,00	3.140,00	3.585,00	3.590,00	20.100,00

Obs: na rubrica material de expediente, consideram-se as folhas consumidas.

Desta forma, obtém-se o total dos custos por atividade desenvolvida, computando-se todos os gastos envolvidos para que essa atividade fosse efetivada.

## 2.6 Medidas de Desempenho

Como hoje os mercados são cada vez mais dinâmicos e sujeitos a mudanças, é de suma importância que as organizações possuam certos mecanismos de *feedback* que possibilitem uma contínua avaliação do seu desempenho frente ao cliente.

As medidas de desempenho são sinais vitais da organização, qualificando e quantificando o modo como as atividades de um processo atingem suas metas, de acordo com a afirmação de Hronec (1994). Dessa forma, o desempenho de um produto ou de um serviço depende de como cada um satisfaz os requisitos, as necessidades e as expectativas dos clientes. Assim, produtos ou serviços podem ter a mesma finalidade, mas, diferentes especificações ou características que solicitarão ou não um ajuste em seus projetos.

Conforme ressalta Whiteley (1996), nas organizações em processo mais avançado de melhoria, as pessoas medem quase tudo que lhes possa informar seu desempenho para com seu principal alvo de sua atividade: o cliente.

Segundo observa Nauri (1998), a medição de desempenho de uma organização pode ser tratada em diferentes níveis. A nível estratégico, são definidas as medidas de negócio; a nível tático, são definidas as medidas de resultados e, a nível operacional, são definidas as medidas de processo. As medidas a serem analisadas neste trabalho são as medidas de processo visando à busca de oportunidades de melhoria nos processos.

Observando-se a empresa como processo, visualiza-se a importância em se estabelecer medidas que assegurem a viabilidade do processo, determinando até onde ele está atingindo um desempenho desejável, conforme destaca Silva (1999).

De acordo com Harrington (1993), as medições são o ponto de partida para o aperfeiçoamento do processo nas organizações, pois permitem detectar pontos de oportunidades de melhoria.

Para Silva S. (1999), a avaliação de desempenho se constitui na análise das informações associadas às medições de custo das atividades e suas relações com as ações das pessoas, verificando o impacto dessas ações nos resultados empresariais. Ainda conforme observa o autor, os sistemas organizacionais quando prestam um serviço, mobilizam recursos procurando atingir certos objetivos e metas, portanto, o desempenho desses recursos com base nos custos das atividades é que deve ser medido e avaliado.



### 2.6.1 Metodologias de Medição de Desempenho

Diversas são as metodologias para medição de desempenho que podem ser utilizadas pelas organizações para medir o estágio atual do seu desenvolvimento.

Segundo destaca Bonelli, (apud Silva 1999, p.40), as medidas podem ser agrupadas em classes, a saber:

- Com relação a custos:
  - custo por unidade produzida;
  - consumo do mais importante componente de custo por unidade produzida;
  - custo de investimentos/unidade de capacidade instalada;
  - custo de mão-de-obra como percentual de vendas;
  - consumo de material por unidade produzida.
- Com relação à qualidade:
  - frequência de falhas por unidade de operação;
  - tempo médio entre falhas;
  - taxa de defeitos por milhão;
  - percentagem de itens rejeitados na inspeção;
  - índices de perdas na produção;
  - índices de desempenho no campo (velocidade, precisão, consumo)
- Com relação à confiabilidade e prazos:
  - percentual de entregas efetuadas a tempo;
  - índice de atraso dos pedidos;
  - produção efetuada;
  - relação entre horas de processamento e prazo de entrega.
- Com relação à inovatividade:
  - número de lançamentos;
  - tempo de ciclo para desenvolvimento de novo produto.

- Com relação à flexibilidade:
  - capacidade de aceitar pedidos especiais;
  - novas características nos produtos;
  - prazos de entrega antecipados;
  - tamanho das encomendas.

### 2.6.2 Medição de Desempenho como chave para o aperfeiçoamento

A medição de desempenho, segundo salienta Harrington (1993), é de suma importância para o aperfeiçoamento contínuo de processos por:

- concentrar a atenção em fatores que contribuem para a realização da organização;
- mostrar a eficiência com que se empregam os recursos;
- fornecer dados para determinar as causas básicas e as origens dos erros;
- proporcionar aos funcionários uma sensação de satisfação;
- fornecer meios para saber se a organização está ganhando ou perdendo;
- ajudar a monitorar o processo de melhoria.

Desta forma, uma das dificuldades no processo de aperfeiçoamento contínuo é definir medidas que permitam acompanhar os processos de melhoria nas organizações. As medidas de desempenho, destaca Nauri (1998), devem derivar da declaração de missão e estratégias organizacionais. Portanto, devem induzir toda a organização, fazendo entender aos membros da mesma como o seu trabalho e desempenho são importantes para o alcance das estratégias e dos objetivos organizacionais.

As medidas de desempenho não devem ser estabelecidas como meros julgamentos, tais como: rápido, bom, ótimo, perfeito, etc., mas sim, como indicadores que ofereçam um dimensionamento ou uma valoração dos *outputs* (produtos e serviços) e de seus processos. Desta forma, as medidas de desempenho devem

ajudar a identificar desvios das metas/dos padrões, permitindo que as pessoas comprometidas nos processos possam implementar medidas corretivas ou medidas preventivas. É necessário que a organização tenha, de forma clara, quais são as dimensões que os clientes esperam no serviço e sua importância. Assim, as medidas de desempenho são como um sistema de alerta que envolve prevenção e identificação, direcionado para obter uma melhor adequação ao uso dos produtos e/ou serviços e da satisfação dos clientes. Na Figura 12, a seguir, estão configuradas as etapas de controle do processo.

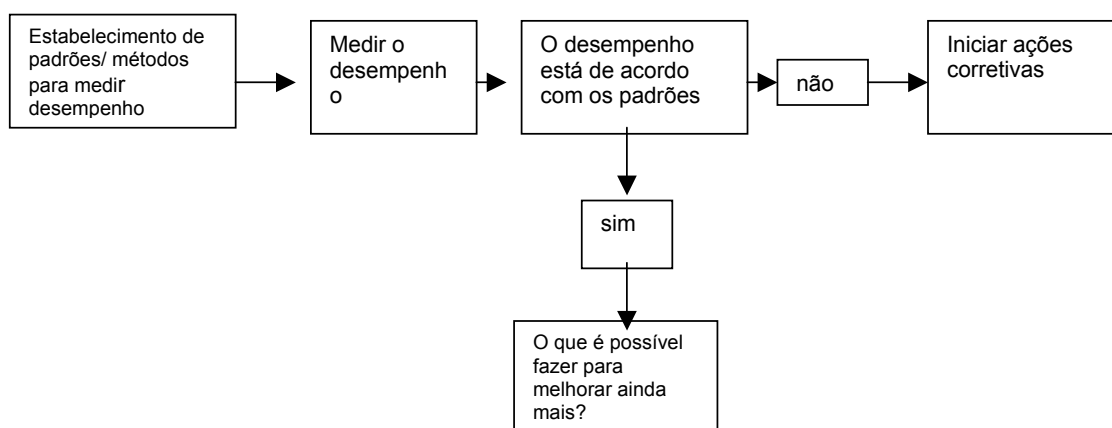


Figura 12: Etapas de controle

Fonte: Adaptação de Stoner e Freeman (1985, p.440)

Os padrões podem ser estabelecidos através da aplicação do *benchmarking*, ou seja, buscar o melhor resultado de uma empresa da categoria, tomando-o como referencial e procurando aperfeiçoá-lo através de melhorias contínuas no processo. O maior benefício, de acordo com Hronec (1994), de um sistema adequado de medição de desempenho é a ajuda que ele presta às organizações em qualquer processo de mudança definindo novo comportamento.

### 2.6.3 Medidas de Desempenho aplicadas a Serviços

Há uma razoável diferença entre a prestação de serviços e a produção no que se refere à tangibilidade, ao consumo, ao contato e à participação do cliente.

Enquanto que na produção os bens são tangíveis, nos serviços são intangíveis, uma vez que não podem ser armazenados nem prestados sem o contato e a participação do cliente.

Com isso, ressalta-se a necessidade da criação de um ágil sistema de realimentação dos processos em empresas prestadoras de serviços. Assim, a aplicabilidade de medidas de desempenho que permitam identificar as necessidades dos clientes é fundamental.

## **2.7 Considerações sobre o Capítulo**

Neste capítulo, expôs-se a fundamentação teórica, partindo de uma abordagem de modernas noções de gestão, de competitividade, noções de qualidade, inclusive em serviços, e de avaliação de desempenho de atividades empresariais direcionadas para empresas prestadoras de serviços contábeis e de assessoria, que conjugadas com o Custeio Baseado em Atividades – ABC, formam a base metodológica desse trabalho.

No próximo capítulo, são apresentados os procedimentos metodológicos e a descrição do modelo para avaliação de desempenho e mensuração dos custos das atividades de uma organização prestadora de serviços contábeis e de assessoria, utilizando-se o ABC como indicador, buscando oportunidades de melhoria de acordo com as exigências dos clientes de escritórios de contabilidade para tornar a empresa cada vez mais competitiva no mercado no qual está inserida.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS E DESCRIÇÃO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E DE CUSTOS**

#### **3.1 Procedimentos Metodológicos**

Neste item, descreve-se os procedimentos metodológicos a serem utilizados na pesquisa para o estudo de caso na aplicação prática do modelo.

##### **3.1.1 Caracterização da Pesquisa**

Esta pesquisa é, quanto a sua natureza, caracterizada como sendo uma pesquisa aplicada, objetivando gerar conhecimentos para aplicação prática na solução de problemas específicos. Quanto à forma de abordagem é do tipo qualitativa, com o intuito de captar alguns aspectos importantes dos processos analisados. Do ponto de vista dos objetivos, enquadra-se como exploratória visando proporcionar uma maior aproximação e familiaridade com o problema em relação a um fato.

##### **3.1.2 Natureza da Pesquisa**

Quanto a sua natureza, o trabalho a ser desenvolvido caracteriza-se como um estudo de caso que pode oferecer, através da análise de um caso isolado, inúmeras informações úteis à administração da organização, aumentando o conhecimento em relação ao assunto pesquisado.

##### **3.1.3 Técnicas para Coleta de Dados**

Ao definir-se o procedimento para a coleta de dados, deve-se ter a preocupação de que os dados coletados reflitam as informações necessárias para a

análise do que se pretende fazer, demonstrando onde e como chegar a essas informações que deverão estar de acordo com os objetivos do sistema proposto.

Embora a aplicação de questionário seja uma forma mais rápida de obter informações, sabe-se também que suas informações são limitadas, havendo necessidade do uso de outras técnicas para complementação das informações necessárias para a efetivação das análises. Para tanto, serão utilizadas fontes primárias que são os questionários e fontes secundárias obtidas nos documentos da organização para precisão dos dados necessários, atendendo aos objetivos do sistema de custos.

### **3.2 Descrição do Modelo para Avaliação de Desempenho e de Custos**

Neste item, será descrito um modelo com base no ABC, objetivando identificar os custos e a análise das atividades de uma empresa prestadora de serviços contábeis, para a determinação e avaliação dos custos dos serviços prestados, bem como a avaliação de desempenho em algumas de suas atividades.

#### **3.2.1 Delimitação da Aplicação Prática do Modelo**

O modelo deste estudo foi testado junto a um Escritório Contábil, onde se procurou estudar especificamente alguns processos nele praticados, a fim de obter indicadores que possibilitem oportunidades de melhoria, tão reclamadas pelos clientes na pesquisa efetuada.

Para melhor visualização do modelo a ser seguido, apresenta-se um fluxograma das etapas a serem desenvolvidas, conforme Figura 13, a seguir:

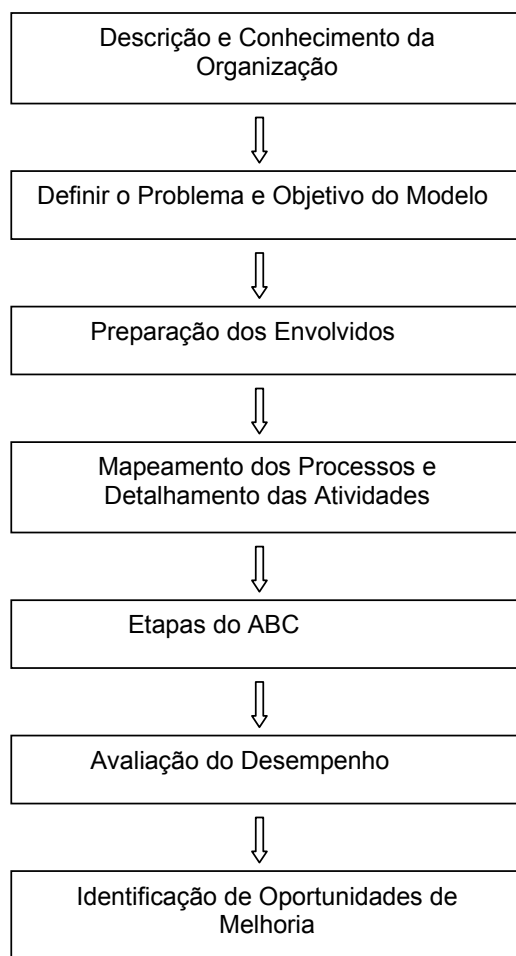


Figura 13: Fluxograma das etapas do modelo

### 3.2.2 Descrição e Conhecimento da Organização

Nesta primeira etapa, procura-se fazer uma análise detalhada da organização, definindo-se a finalidade da análise de atividades e seus objetivos direcionados ao custeio dessas atividades. Há a necessidade de, inicialmente, consultar-se diretores, chefes de seção de diferentes setores da organização escolhida, para que se possa ter um conhecimento da parte organizacional do escritório sobre:

- a estrutura administrativa da empresa;
- a classificação dos diversos setores da empresa e seus processos em unidades administrativas;
- os demonstrativos contábeis, contas de razão, balancetes, folhas de pagamentos, inventário do permanente imobilizado;
- o detalhamento dos procedimentos de controle de custos relativos aos serviços contábeis prestados.

### 3.2.3 Definir o Problema e Objetivo do Modelo

Nessa segunda etapa, define-se o problema específico que será analisado. Verifica-se qual o setor da empresa tem possibilidade de melhorias na visão do cliente; que tipos de rejeição irão encontrar no tocante a mudanças; alguns entraves comportamentais para a consecução dos objetivos.

Como os Escritórios Contábeis operam com serviços e não com produtos tangíveis, este modelo direcionará seu objetivo para o controle operacional das atividades onde se buscará, nas atividades críticas, melhores e detalhadas informações visando a melhoria do processo. Para tanto, há a necessidade do envolvimento no projeto por parte da Direção bem como dos funcionários, para que se vençam certas barreiras na implementação e estejam cientes dos benefícios que a aplicação do ABC pode trazer.

O sucesso dessa implementação depende, portanto, do total apoio da administração e do engajamento do corpo funcional e operacional da organização.

### 3.2.4 Preparação dos Envolvidos

Para que o ABC tenha êxito, é necessário que a alta administração, os funcionários e seus usuários se comprometam a dar total apoio na sua implantação. Para isso, os envolvidos devem entender o sistema que poderá ser viabilizado



através de treinamento que passará a ser peça fundamental para o sucesso da implantação efetiva, execução e aceitação do ABC.

O treinamento dos envolvidos pretende quebrar certas barreiras comportamentais que, às vezes, são entraves básicos para a introdução de mudanças e a utilização do modelo. Nesta fase, é importante a estimulação dos envolvidos no projeto ABC, que ao longo da sua execução poderá ser aumentada quando forem chamados a participar do projeto, serem questionados sobre o sistema atual, problemas encontrados e opinarem sobre a necessidade de mudanças.

### 3.2.5 Mapeamento dos Processos e Detalhamento das Atividades

Nesta terceira etapa, será procedido o mapeamento de processos de negócios com as atividades neles encontradas, procedendo-se a um levantamento de informações que serão úteis para quantificar materiais utilizados, pessoal envolvido, dispêndio de tempo na execução de cada uma das atividades e equipamentos utilizados na sua execução.

Para atender a função de controle operacional, o nível de detalhe do mapeamento das atividades deve ser suficiente para que seja possível identificar a causa dos custos, cujas causas serão utilizadas como indicadores de desempenho ou indicadores de gestão. Esses indicadores devem representar a atividade e serão utilizados para mostrar seu custo unitário, podendo ser aproveitados na melhoria de processos.

Para que se consiga o detalhamento de cada processo, há a necessidade de uma adequada coleta de dados que embase o detalhamento.

### 3.2.6 Etapas do ABC

#### 3.2.6.1 Levantamento e descrição dos recursos consumidos nas atividades

Rastrear todos os custos envolvidos no processo, identificando as atividades relacionadas a ele, bem como determinando os custos de cada atividade, é a principal função do ABC.

Portanto, para se calcular o custo de uma atividade, deve-se rastrear todos os gastos efetuados nas diversas fases do processo, individualizando-os pelas atividades que foram desenvolvidas ao longo do processo.

#### 3.2.6.2 Identificação dos recursos

Nessa fase, procurar-se-á identificar e quantificar os recursos consumidos pelas diversas atividades desenvolvidas no processo.

Em relação à obtenção dos valores dos recursos, é importante verificar qual parcela de recursos consumidos pela empresa foi atribuída à área onde se pretende trabalhar para posterior atribuição às atividades.

#### 3.2.6.3 Rastreamento dos custos

Para se obter informações sobre os custos relacionados a pessoal envolvido e outros recursos utilizados, buscar-se-ão informações nas atividades realizadas pelos funcionários; nos custos de pessoal envolvido em cada atividade e nos custos relacionados a outros recursos utilizados.

Inicialmente, coletam-se essas informações pelas contas de razão da empresa, agrupando-se essas contas de acordo com as atividades desenvolvidas. A seguir, computa-se o número de funcionários envolvidos nas atividades, bem como o tempo gasto na sua execução, utilizando para tanto, as técnicas de coleta de dados descritas no item 3.1.3.

Salários e custos relacionados a pessoal são atribuídos às atividades pelo percentual de tempo gasto na execução de uma atividade, tendo por base uma taxa horária obtida pela divisão do salário pela quantidade de horas trabalhadas. Em seqüência, identificam-se os outros recursos que foram utilizados na execução da atividade, definindo-se um critério de alocação desses custos às atividades desenvolvidas.

Rastreados os custos de pessoal e de outros recursos utilizados na execução das atividades, a utilização do fator tempo-de-execução será o elemento principal para a avaliação de desempenho dos serviços prestados em escritórios contábeis.

#### 3.2.6.4 Identificação dos direcionadores de recursos

Sendo um direcionador de recursos um fator que pode alterar o custo de uma atividade, deve-se ter um critério definido na escolha desses direcionadores, pois uma escolha mal feita acarretará distorções nos cálculos e, é de boa prática, obter-se essas informações diretamente com os empregados envolvidos nas atividades, pois eles têm conhecimento detalhado de como essas atividades se desenvolvem e de como os recursos são por elas consumidos.

Os procedimentos para a aplicação do ABC envolvem a listagem dos recursos, de atividades e dos objetos de custos; os recursos são representados pelos custos que interferem no dia-a-dia da empresa, como por exemplo: materiais, mão-de-obra, manutenção. Esses recursos são alocados às atividades, através dos direcionadores de recursos e desses, aos objetos de custo (produto) pelos direcionadores de atividades.

### 3.2.6.5 Identificação dos direcionadores de atividades

Os direcionadores de atividades indicam como os produtos ou serviços consomem atividades. Servem para custear os produtos ou serviços, demonstrando a ligação entre as atividades e os produtos ou serviços. Esses direcionadores medem a frequência e a intensidade das demandas colocadas sobre as atividades pelos objetos de custo.

Exemplo: como o processo 'confecção de folhas de pagamento' consome a atividade 'calcular folha de pagamento', ou seja, qual o tempo despendido para calcular essa folha.

### 3.2.6.6 Alocação dos recursos às atividades

O custo de uma atividade compreende todos os recursos necessários para desenvolvê-la. As alocações devem assegurar que as decisões de custos incluam todos os custos da empresa, tais como salários, encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso das instalações e outros, para que o processo de custeio espelhe sua dinâmica.

Quando os custos não podem ser alocados diretamente a produtos ou serviços, determina-se uma base para alocar cada um deles às atividades, denominada de geradores de custos. Depois de encontrados os geradores, deve-se buscar informações que nos indiquem a quantidade de geradores que está associada a cada atividade foco do custeio.

### 3.2.7 Avaliação do desempenho

As medidas de desempenho qualificam e quantificam o modo como as atividades de um processo são desenvolvidas. Neste trabalho, a avaliação de desempenho está associada ao tempo e custos de execução das atividades dos principais processos de prestação de serviços contábeis.

Os elementos essenciais que serão medidos devem estar relacionados ao desempenho dos processos, cujos elementos são encontrados nas atividades que garantem o andamento desses processos.

Por exemplo, os clientes de um escritório contábil desejam que após entregue a documentação de um determinado mês, o escritório processe essa documentação e lhes forneça um relatório da situação após a escrituração. Para o fornecimento desse relatório, estiveram envolvidos: funcionários que processaram os documentos; o conferencista; o analista e os equipamentos. Dessa maneira, as medidas de desempenho devem evidenciar como o processo de fornecimento de um relatório se desenrola. Para este caso, uma medida de desempenho que poderia ser aplicada seria a medição do tempo gasto na entrega do relatório, desde a entrega da documentação pelos clientes até o relatório final.

Uma vez identificados os padrões atuais de desempenho da empresa, alvo da presente análise, buscar-se-á pelo *benchmarking*, o desempenho de processos e de atividades de prestação de serviços das melhores organizações do ramo para que sirvam de parâmetros para confrontação das análises.

De posse dos relatórios, a empresa-alvo terá condições de analisar o desempenho de seus funcionários, proporcionando-lhes condições de melhoria continuada de seus serviços, bem como propor mudanças na maneira de sua execução. Algumas dessas mudanças poderão ser modificadas em curto prazo, no entanto, outras, como a substituição de máquinas ou equipamentos, necessitam de estudos de viabilidade, de recursos e de mais tempo para sua substituição.

### 3.2.8 Identificação de oportunidades de melhoria

Identificados os processos críticos e possuindo informações sobre o mapeamento desses processos, custos dos processos e suas atividades e avaliação de desempenho, reúnem-se condições para identificar os problemas que afetam certas atividades, analisar suas causas e oportunidades de melhoria e assim propor soluções que seriam implementadas através de um plano de ação.

Para melhor identificar as oportunidades de melhoria, de acordo com Harrington (1993), podem ser utilizadas algumas ferramentas, tais como:

- **Brainstorming** - que é uma técnica onde se procura gerar novas idéias a respeito de possíveis causas ou soluções de um problema que pode afetar um processo crítico.
- **GUT** – que é uma técnica usada para a priorização de problemas.

Há ainda outras ferramentas e técnicas que poderão ser utilizadas, dependendo do contexto da aplicação, no entanto, nesse trabalho, não há interesse nem necessidade em citar e descrever tais ferramentas ou técnicas.

### 3.2.9 Considerações sobre o capítulo

Para que o trabalho mereça crédito, os relatórios de custos de uma empresa devem refletir a realidade de seus custos nos processos e atividades, para que possam servir de base para decisões futuras sobre a política de preços que buscará valores mais precisos de custos dos serviços prestados, para uma análise e comparação com os de seu concorrente.

Outra decisão seria propor uma melhoria contínua dos processos, propondo-se medidas corretivas que melhorem o desempenho desses processos, tornando a empresa mais competitiva.

O próximo capítulo descreve um estudo de caso aplicado em uma empresa prestadora de serviços contábeis, tendo por base a avaliação e medição das atividades desenvolvidas por essa empresa.

## **4 APLICAÇÃO PRÁTICA DO MODELO**

Neste capítulo, apresenta-se uma aplicação prática do modelo descrito no capítulo 3, item 3.2 e seguintes, em uma empresa prestadora de serviços contábeis e de assessoria.

Com base nas necessidades e desejos dos clientes, bem como sugestões sobre áreas passíveis de melhoria, procurou-se identificar os pontos críticos com indicadores de desempenho, no intuito do aprimoramento contínuo dos processos.

### **4.1 Descrição e Conhecimento da Organização**

O modelo foi testado em um Escritório Contábil, na cidade de Cascavel, Paraná, fundado em 1966, que atua na prestação de serviços contábeis e de assessoria. Com sede própria, é considerado pelo órgão da classe, o segundo maior e melhor equipado escritório contábil da cidade.

A organização é dirigida por dois diretores proprietários, auxiliados por uma equipe de dez (10) funcionários, para o atendimento na prestação de serviços contábeis para um universo de cento e vinte (120) empresas.

A qualidade nos serviços contábeis tem melhorado nos últimos anos, em função do avanço tecnológico. A rapidez com que os serviços podem ser prestados é um fator primordial na satisfação do cliente. Hoje em dia, tudo corre rápido, tudo deve ser feito com rapidez visando superar o concorrente, tanto na qualidade dos serviços, como na rapidez, favorecidos pela tecnologia à disposição dos empresários.

Tendo em vista os avanços nos últimos anos, notadamente no campo da informática, o Escritório em pauta, que iniciou suas atividades em 1966, processando todos os serviços contábeis manualmente, desde a escrituração dos

livros fiscais até à escrituração do livro Diário, investiu com sucesso na informática, fazendo com que, hoje, quase todos os serviços se encontram informatizados.

As principais atividades atendidas pelo escritório contábil são:

- registro e escrituração de livros fiscais;
- escrituração contábil;
- emissão de relatórios para fins gerenciais;
- emissão de relatórios para órgãos públicos;
- declarações de imposto sobre a renda de pessoa jurídica e física;
- atendimento ao Setor de Pessoal das empresas;
- suporte aos clientes disponibilizando: telefone, fax, internet;
- acompanhamento dos clientes junto à Receita Federal, Receita Estadual, Prefeituras, Ministério do Trabalho, Junta Comercial;
- assessoria para investimentos e transações imobiliárias.

#### 4.1.1 Organograma do Escritório

A estrutura organizacional do escritório está dividida em dois departamentos: um departamento administrativo e outro departamento de prestação de serviços. Este departamento, por sua vez, se subdivide em dois setores: um Setor Produtivo que é responsável pela execução dos serviços contábeis propriamente ditos, escrituração dos livros fiscais e um setor de pessoal que atende esses serviços das empresas confiadas ao escritório e outro Setor Auxiliar, responsável pela logística de apoio aos serviços executados pelo escritório, como a recepção responsável pelo atendimento ao público; a expedição que controla os documentos encaminhados às empresas e o financeiro responsável pelos recebimentos e pagamentos. A seguir, a Figura 14 representa o organograma do escritório em estudo.



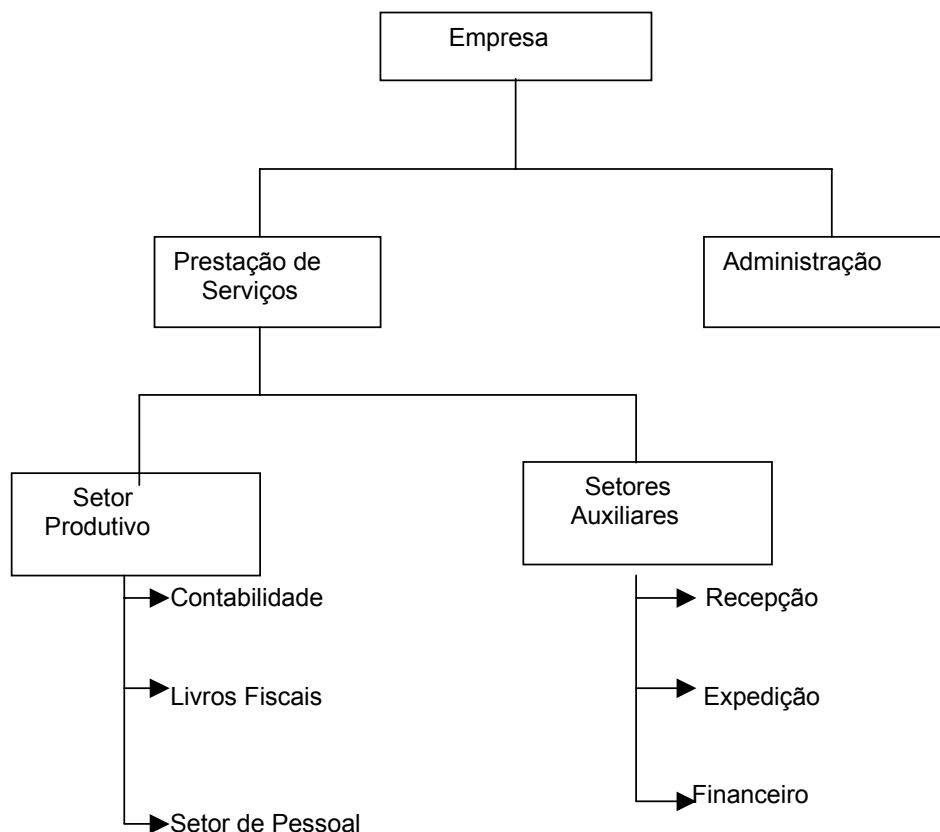


Figura 14: Organograma do escritório contábil

## 4.2 Definir o Problema e Objetivo

Para selecionar os processos críticos a serem analisados, realizou-se uma pesquisa de campo com a aplicação de questionários. A amostra pesquisada compreendeu dois (02) diretores do escritório; dez (10) funcionários do escritório e trinta e cinco (35) clientes de maior faturamento, de um universo de cento e vinte (120) empresas, ou seja, uma representatividade de aproximadamente vinte e nove por cento (29%) do total, com o intuito de obter informações tendo como objetivo a identificação de oportunidades de melhoria dos processos e redução de custos.

A aplicação dos questionários foi feita pelo autor no decorrer do mês de julho/2001 e ocorreu em três etapas. Na primeira etapa, foram distribuídos os questionários para os clientes, explicando-lhes o motivo da pesquisa e sua finalidade; na segunda etapa, distribuiu-se os questionários aos funcionários para que, através das suas respostas, auxiliassem a identificar as necessidades dos clientes, uma vez que os funcionários mantêm um estreito relacionamento com os mesmos e, na etapa final, aplicou-se o questionário para os diretores-proprietários para que, do ponto de vista deles, evidenciassem as necessidades dos clientes e como o escritório se propõe a satisfazê-las.

Uma, entre as diversas questões do referido questionário, solicitava que os clientes enumerassem, por ordem de importância, as diversas atividades oferecidas pelo Escritório, para que se pudesse avaliar a relevância das atividades, conforme detalhamento a seguir:

Necessidades dos clientes	Grau de importância (de 1 a 12)
<input type="checkbox"/> confecção de relatórios sobre o desempenho da empresa	
<input type="checkbox"/> qualidade dos serviços prestados nos registros fiscais e contábeis	
<input type="checkbox"/> qualquer tipo de informação solicitada ao escritório	
<input type="checkbox"/> rapidez e eficiência na execução dos serviços e credibilidade das informações	
<input type="checkbox"/> há sempre um Diretor presente no escritório	
<input type="checkbox"/> atendimento rápido pelos funcionários	
<input type="checkbox"/> preço justo cobrado pelos serviços	
<input type="checkbox"/> facilidade de acesso ao escritório	
<input type="checkbox"/> apresentação do Balanço no final do ano, logo nos primeiros dias	
<input type="checkbox"/> equipamentos de comunicação eficientes	
<input type="checkbox"/> instalações modernas	
<input type="checkbox"/> localização do escritório	

Obs: o número 1 representa a atividade mais importante e o número 12 a menos importante.

A análise dessa questão demonstra que 83% dos entrevistados definiram como relevante a atividade *rapidez e eficiência na execução dos serviços e credibilidade das informações fornecidas*, notadamente no Setor de Pessoal, o que fez com que este trabalho fosse direcionado para a análise das principais atividades executadas por esse setor.

Assim, serão objetos de análise, as atividades executadas em três processos daquele Setor, ou seja: rescisões de contrato, confecção de folhas de pagamento (contracheque) e emissão das guias diversas referentes aos processos citados, com o intuito de obterem-se informações mais adequadas sobre custos operacionais com a aplicação do ABC, que somadas aos desejos e necessidades dos clientes, possam identificar oportunidades de melhoria do processo e propor medidas de desempenho na busca de maior competitividade.

### **4.3 Preparação dos Envolvidos**

Nesta etapa, realizou-se uma reunião com a Direção do Escritório e com os funcionários envolvidos na área de estudo, para explicar-lhes a metodologia do ABC e entendessem o escopo do trabalho, colaborando assim nos momentos da coleta de dados e informações complementares que pudessem ser úteis para melhor interpretação dos processos.

Percebeu-se então, o real interesse da Direção bem como dos funcionários em conhecer a sistemática da metodologia e colaborar no desenvolvimento do trabalho.

### **4.4 Detalhamento e Descrição das Atividades**

Neste item, passa-se a detalhar cada uma das atividades e suas tarefas envolvidas nos três processos que serão descritos posteriormente. A Figura 15 identifica e detalha as atividades.

#### **4.4.1 Mapeamento dos Processos**

Definidos os processos críticos, objetos desse trabalho e suas atividades essenciais no seu desenvolvimento, apresenta-se a seguir, através de um fluxograma, o mapeamento de cada processo e o detalhamento de suas atividades

desenvolvidas ao longo dele. As atividades envolvidas nos processos devem estar em um determinado nível de detalhe que facilite a aplicabilidade do ABC. Em função disso, certas atividades foram agrupadas para a viabilização desse trabalho.

<b>Atividades</b>	<b>Descrição das Tarefas</b>
1. Calcular valores e verbas do mês, em planilhas	O funcionário do setor de pessoal calcula em uma planilha os valores das verbas referentes às folhas de pagamento e rescisões de contrato
2. Digitar valores da planilha no sistema	O funcionário digita no sistema integrado, os valores das verbas contidas nas planilhas executadas pelo setor
3. Imprimir documentos: folhas de pagamento, rescisões e guias	O funcionário comanda a impressão de uma via dos documentos digitados para conferência
4. Conferir documentos impressos	Após a impressão dos documentos, o funcionário faz conferência prévia das folhas de pagamento, das rescisões e das guias diversas, confrontando com as planilhas, para certificar-se da correta digitação. Estando correta a digitação, imprime-se as demais vias
5. Separar documentos impressos	Após a conferência, o funcionário separa os documentos, por empresa e tipos de documentos
6. Entregar documentos ao setor recepção do escritório	Após a separação dos documentos, são eles encaminhados ao setor recepção do escritório para providenciar seu envio às empresas
7. Listar e protocolar documentos	A recepção do escritório, ao receber os documentos, lista-os e os protocola, enviando-os às empresas
8. Entregar documentos aos clientes	O contínuo recebe os documentos, como também a listagem e os protocolos, entregando-os às empresas, mediante a assinatura de recebimento dos documentos, com alguns dias de antecedência às datas de pagamento

Figura 15: Detalhamento e descrição das atividades

Outro ponto importante que convém salientar foi o detalhamento dos processos em atividades, possibilitando determinar a quantidade de atividades envolvidas em cada processo, o tempo despendido para a execução de cada processo, a análise dessas atividades, a partir da coleta de informações com os funcionários envolvidos, bem como o acompanhamento *in loco* durante o mês de agosto/2001, de todas as atividades desenvolvidas nos referidos processos. A seguir, os fluxogramas das atividades dos três processos, objetos de estudo desse trabalho.

#### 4.4.2 Processo “**Folha de Pagamento**” (contracheque)

Uma das atividades desenvolvidas em um escritório contábil, efetuada pelo seu Setor de Pessoal, é o atendimento dado ao setor de pessoal das empresas, executando todos os serviços pertinentes a esse setor, tais como: registros de admissão e demissão de empregados, cálculo das folhas de pagamento, guias de recolhimento e relatórios informativos aos órgãos públicos, notadamente o CAGED, FGTS e PIS. A confecção da folha de pagamento das empresas, com correção e rapidez, é uma atividade importante executada pelo escritório. Com a observação direta feita no processamento e as informações obtidas dos funcionários, chegou-se ao fluxograma da Figura 16.

#### 4.4.3 Processo “**Rescisões**”

Outra atividade executada, no Setor de Pessoal do escritório, é a preparação das rescisões de contrato e desligamentos de empregados das firmas atendidas pelo escritório, quando por estas são solicitadas.

Com a observação direta feita na preparação e processamento das rescisões e as informações obtidas dos funcionários do setor, chegou-se ao fluxograma da Figura 17.

#### 4.4.4 Processo “**Guias Diversas**”

Outra atividade, executada no Setor de Pessoal do escritório, é a confecção e a impressão das diversas guias de pagamento originadas das folhas de pagamento e das rescisões de contrato.

Com a observação direta na preparação e processamento e as informações obtidas dos funcionários do setor, chegou-se ao fluxograma da Figura 18.

Uma vez digitados os valores das folhas de pagamento e das rescisões de contrato, se corretos, o sistema contábil “folha de pagamento” automaticamente calcula os valores das diversas verbas e está pronto para a impressão das guias de recolhimento decorrentes dos processos: folhas de pagamento e rescisões, tais como: guia para recolhimento da Previdência Social; guia para recolhimento do FGTS; guia para recolhimento do IRNF e guia para recolhimento do PIS.

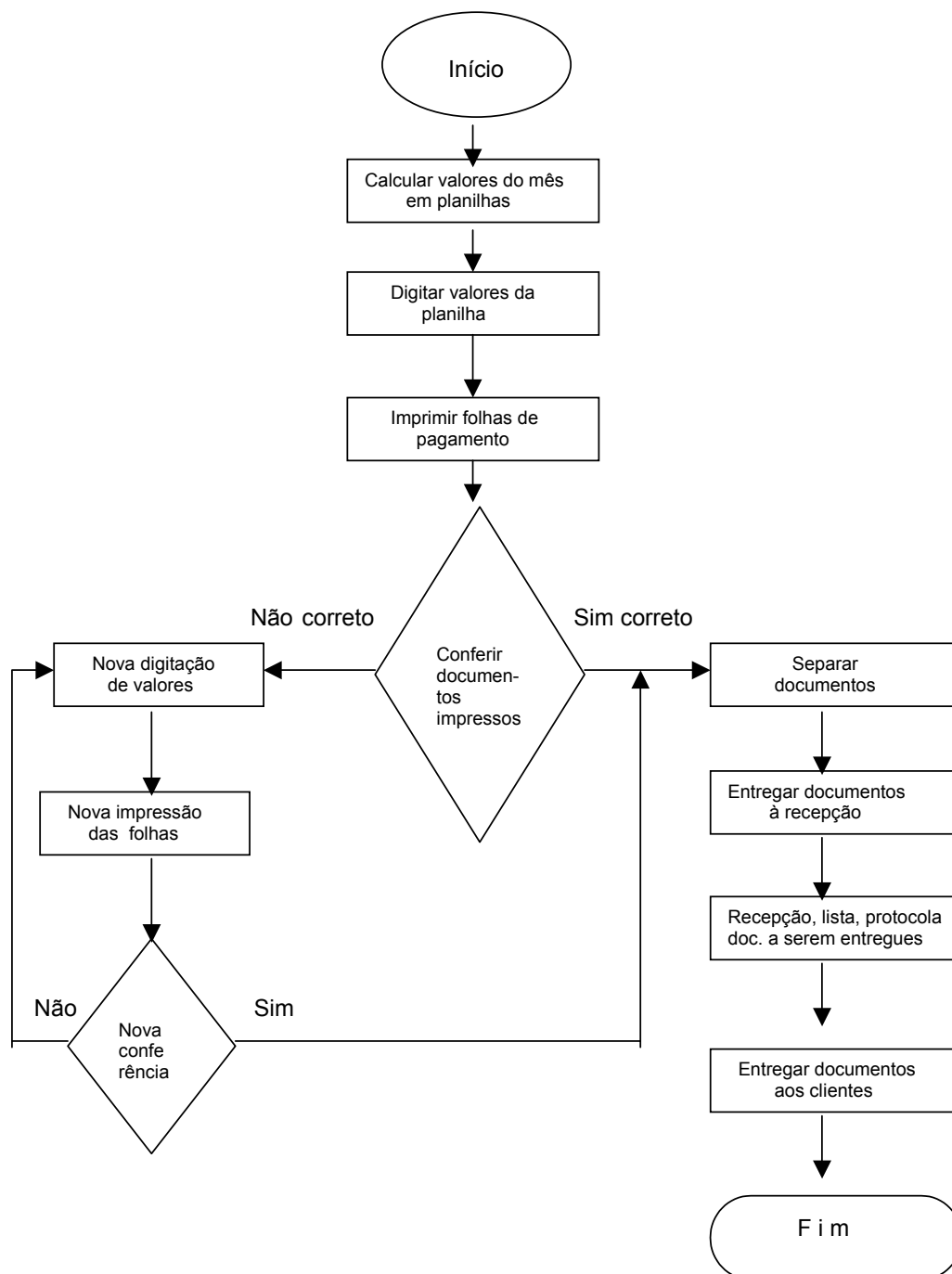


Figura 16: Fluxograma do processo “folha de pagamento”

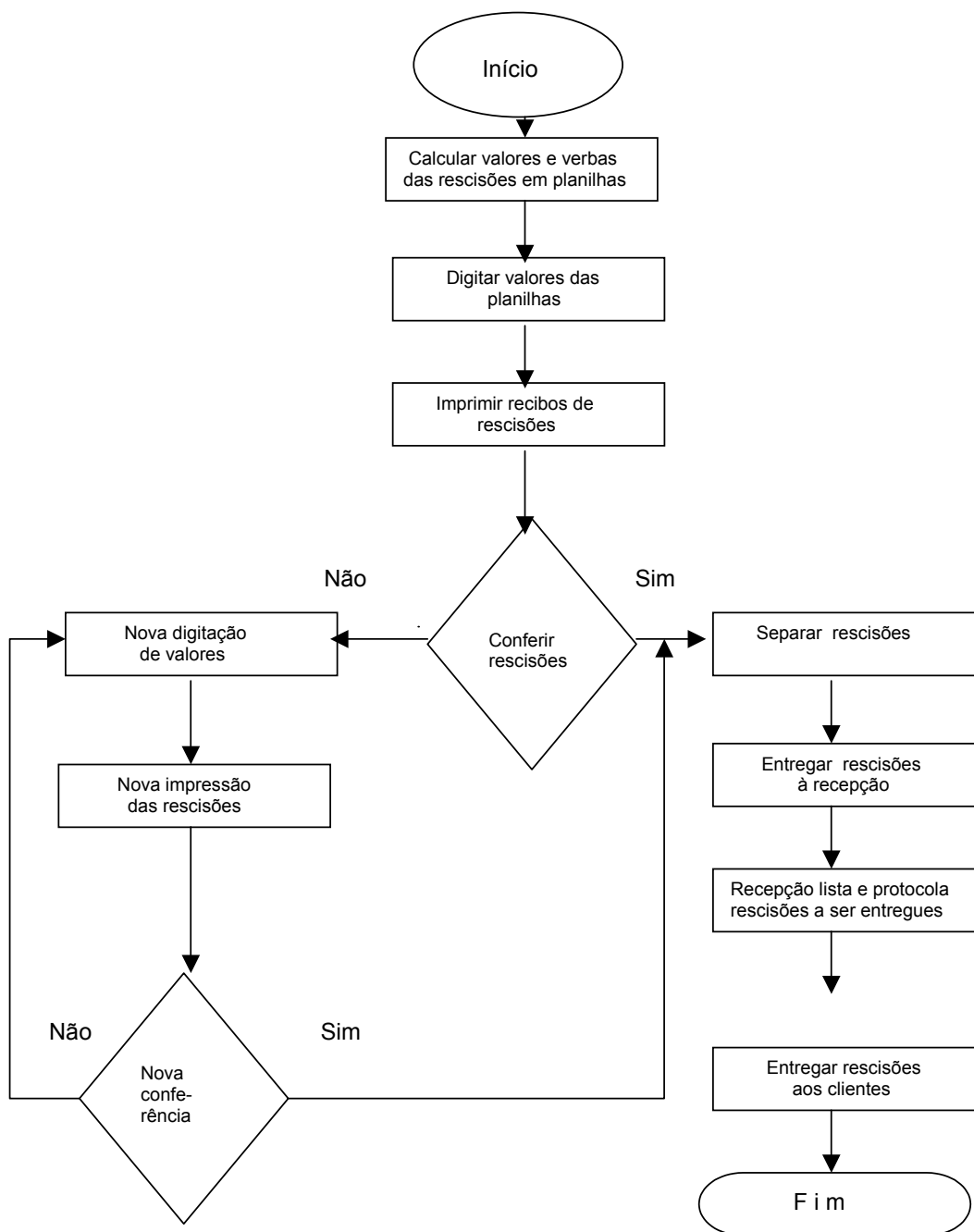


Figura 17: Fluxograma do processo “rescisões”

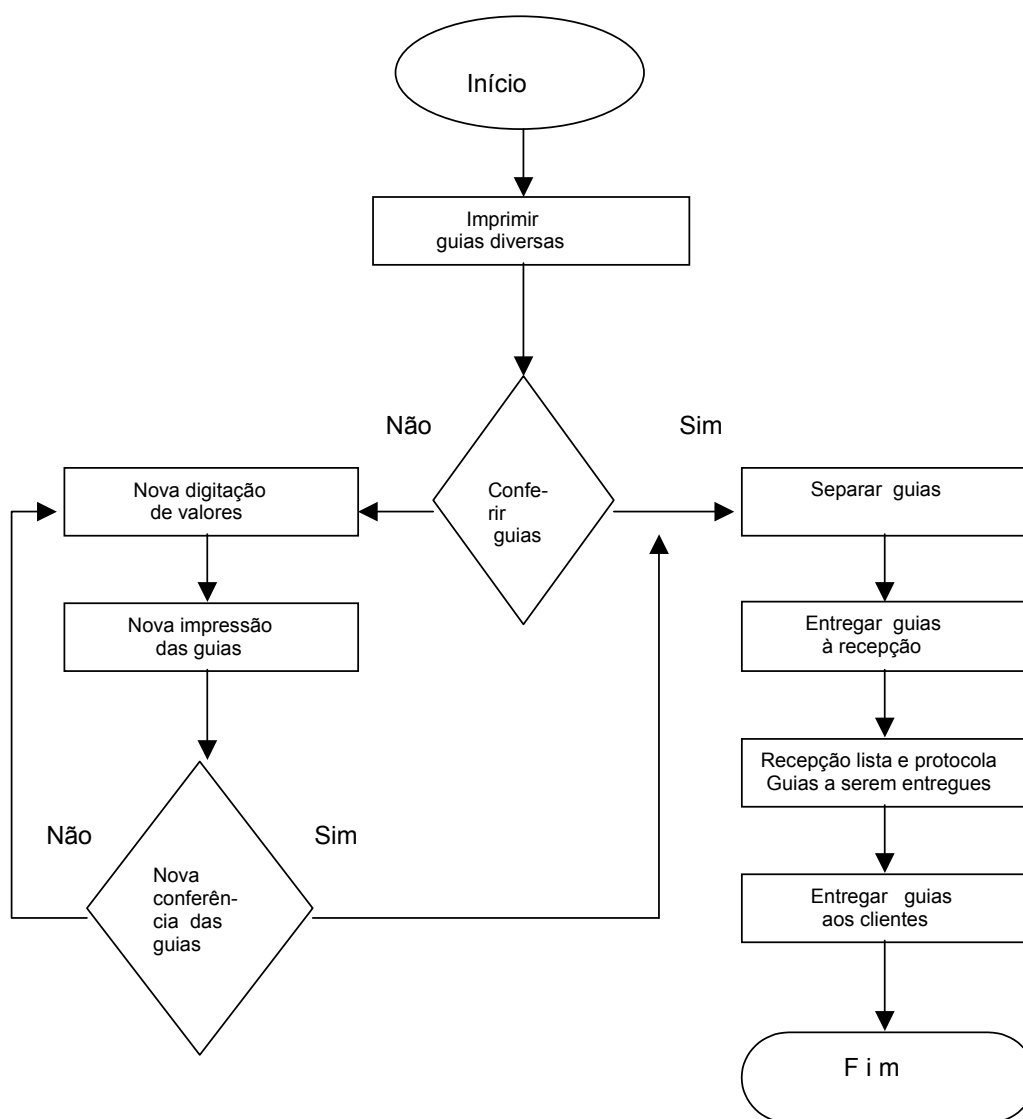


Figura 18: Fluxograma do processo “guias diversas”

#### 4.5 Levantamento e descrição dos Recursos consumidos nas Atividades

A seguir, efetuou-se um levantamento dos recursos que foram consumidos pelas atividades envolvidas nos três processos em análise. Essas informações foram obtidas através de Balancete de Verificação mensal do Escritório, das fichas de razão e de relatórios. Na figura 19 a seguir, estão relacionados os recursos e suas descrições.



<b>Recursos</b>	<b>Descrição</b>
Salários e ordenados diretos e Provisões s/férias e 13º salário	Refere-se a salários e ordenados dos funcionários lotados no Setor de Pessoal, adicionais, horas extras, salário família, vales transporte e outras vantagens. Estes recursos foram alocados às atividades no momento em que eles foram efetivamente utilizados em sua execução.
Encargos Sociais diretos sobre salários e provisões	Refere-se a gastos com encargos como FGTS, INSS, PIS, Seguros.
Salários Indiretos e Provisões s/férias e 13º salário	Refere-se a salários do funcionário da recepção e do contínuo, adicionais, horas extras, vales transporte e outras vantagens. Estes recursos foram alocados às atividades no momento em que eles foram efetivamente utilizados na execução da atividade.
Encargos Sociais indiretos sobre salários e provisões	Refere-se a gastos com encargos como FGTS, INSS, PIS, Seguros.
Material de Expediente	Refere-se a gastos com material de escritório em geral: canetas, lápis, borrachas, impressos, cartuchos de tinta para impressora, papel.
Energia Elétrica	Gastos referentes ao consumo de energia elétrica no Setor de Pessoal.
Depreciação	Refere-se ao registro do desgaste dos bens utilizados no Setor de análise (microcomputador, impressora, calculadoras, móveis)
Pro-labore e Encargos	Refere-se a gasto com o pagamento dessa verba ao Diretor Supervisor do escritório.
Condomínio	Refere-se a gastos com telefone, fax, correios, conservação e limpeza, aluguel, manutenção de software e manutenção de equipamentos utilizados pelo Setor.

Figura 19: Identificação dos recursos e sua descrição

#### 4.6 Identificação dos Recursos

Com base no Balancete de Verificação extraído no mês de agosto/2001, mês da análise, e no relatório apresentado, foram encontrados e distribuídos os seguintes valores dos recursos descritos na Tabela 3.

**TABELA 3 – Recursos Utilizados pelo Setor de Pessoal**

<b>Recursos</b>	<b>Valores em R\$</b>
Diretos	
Salários e Provisões	1.479,93
Encargos Sociais	274,23
Material de Expediente	123,70
Depreciações	15,83
<b>Sub-total (1)</b>	<b>1.893,69</b>
Indiretos	
Salários e Provisões	60,92
Encargos Sociais	41,53
Material de Expediente	24,00
Energia Elétrica	14,97
Pro-labore e Encargos	240,55
Condomínio	183,33
<b>Sub-total (2)</b>	<b>565,30</b>
<b>TOTAL (1+2)</b>	<b>2.458,99</b>

OBS: Recursos utilizados no mês agosto/2001

#### 4.7 Análise da Pesquisa

Identificados os recursos consumidos pelas atividades no desenvolvimento dos processos “confecção de rescisões contratuais”, “folhas de pagamento” e impressão das “guias diversas” referentes a encargos sociais dos processos, buscou-se, primeiramente, quantificar o total de documentos produzidos em cada processo em análise, ficando assim caracterizado, conforme mapa anexo.

**TABELA 4 – Produção em Quantidades (unidades)**

<b>Produto (documentos)</b>	<b>Quantidades</b>
Rescisões	56
Folhas de pagamento	891
Guias diversas	689
<b>TOTAL</b>	<b>1.636</b>

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.7.1 Tempo despendido pelo Setor de Pessoal

De posse das quantidades de documentos produzidos no mês de agosto, de acordo com a Tabela 4, efetuou-se um levantamento que foi devidamente acompanhado ao longo do período em estudo, do tempo despendido pelo Setor de pessoal para produzir e elaborar os documentos. O tempo foi medido individualmente na confecção de cada documento, conforme mapa em anexo, efetuando-se posteriormente a média da demora. Após a compilação dos dados, encontrou-se o seguinte resultado:

**TABELA 5 – Tempo Despendido (média)**

Documentos	Qde.	Tempo em minutos		Total/hora
		Unitário	total	
Rescisões	56	26,17	1.465	24,41
Folhas de pagamento	891	7,28	6.486	108,10
Guias Diversas	689	2,69	1.853	30,88

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.7.2 Custo Direto por Tipo de Documento

Nesta etapa, rastreou-se no Balancete de Verificação, os recursos diretos facilmente identificáveis e consumidos nos processos em estudo, tendo como parâmetro o tempo despendido em cada processo, conforme demonstrado na Tabela 6 a seguir.

**TABELA 6 – Custo Direto de cada Documento**

Custos	Rescisões		Folhas de pgto.		Guias diversas		Total
	Unit.	Total	Unit.	Total	Unit.	Total	
Salários diretos e Encargos	4,680	262,07	1,302	1.160,56	0,482	331,53	1.754,16
Material de expediente	0,075	4,24	0,076	67,37	0,075	52,09	123,70
Depreciações	0,010	0,55	0,010	8,62	0,010	6,66	15,83
<b>TOTAL</b>	4,765	266,86	1,388	1.236,55	0,567	390,28	1.893,69

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.8 Identificação dos Direcionadores de Recursos

Com o intuito de proceder a análise dos processos, objetos deste trabalho, foram determinados os seguintes direcionadores de recursos conforme a Figura 20 a seguir.

Recursos	Direcionadores de Recursos
Salários e Provisões	Nº de horas trabalhadas
Encargos Sociais	Nº de horas trabalhadas
Material de Expediente	Quantidade consumida
Energia Elétrica	Índice de utilização / Kw/h
Conservação e Limpeza	M <sup>2</sup> de área utilizada
Pro-labore e Encargos	Nº de horas disponibilizadas
Comunicações (fone, fax, correios)	Quantidade utilizada
Aluguel	M <sup>2</sup> de área utilizada

Figura 20: Direcionadores de recursos consumidos

#### 4.9 Identificação dos Direcionadores de Atividades

Os direcionadores de atividades, gerencialmente medem o desempenho das atividades levando à melhoria contínua dessas atividades mais relevantes, deixando o cliente mais satisfeito. Por exemplo, a atividade 'entregar documentos aos clientes' tem como direcionador de atividade o tempo utilizado, significando que quanto mais rápida for a entrega, melhor será o desempenho e, conseqüentemente, cliente mais satisfeito.

Os recursos utilizados serão agora alocados às atividades, levando-se em conta quanto uma atividade consumiu daquele recurso, tendo por base a freqüência desta atividade em determinado processo. A Figura 21 a seguir, detalha esses direcionadores.

<b>Atividades</b>	<b>Direcionadores de Atividades</b>
Calcular valores e verbas do mês	Quantidade de cálculos
Digitar valores da planilha	Quantidade de planilhas
Imprimir documentos	Quantidade de documentos impressos
Conferir documentos impressos	Tempo de conferência
Separar documentos remetendo à recepção	Tempo de separação
Listar, protocolar doc.a serem entregues	Tempo de listagem
Entregar documentos aos clientes	Tempo utilizado

Figura 21: Direcionadores de atividades

#### 4.10 Alocação dos Recursos às Atividades

Sabe-se que são as atividades que consomem os recursos, assim os recursos consumidos (Tabela 3) são agora alocados às atividades que os consumiram, através dos direcionadores de custos.

**TABELA 7 – Alocação dos Custos às Atividades (global)**

<b>Atividades</b>	<b>Custo em R\$</b>
Calcular valores e verbas do mês	335,23
Digitar valores das planilhas	49,24
Imprimir documentos	8,21
Conferir documentos impressos	55,50
Separar documentos remetendo-os à recepção	14,67
Listar e protocolar documentos a serem entregues	55,30
Entregar documentos aos clientes	47,15
<b>TOTAL</b>	<b>565,30</b>

Fonte: Dados da pesquisa do autor

#### 4.10.1 Quantificação dos Direcionadores de Custos

Para que se possa atribuir valores a cada uma das atividades, necessário se faz quantificar o total do produto produzido de cada um dos três processos envolvidos. Para isso, em levantamento feito durante o mês de agosto de 2001, (mês do estudo), conforme mapa em anexo, encontrou-se o seguinte relatório:

**TABELA 8 – Quantificação dos Direcionadores de Custos**

Atividades	Direcionadores	Qde. de Direcionadores de Custos			
		RESCISÕES	FL. PGTO.	GUIAS	TOTAL
Calcular valores e verbas do mês	Qde. / horas	24,41	108,10	30,88	163,39h
Digitar valores das planilhas	Qde. / tempo	1,42	22,58	--	24,00h
Imprimir documentos	Qde. / tempo	0,14	2,18	1,68	4,00h
Conferir documentos impressos	Tempo	0,93	14,71	11,41	27,05h
Separar documentos remetendo-os à recepção	Tempo	0,25	3,89	3,00	7,15h
Listar e protocolar documentos a serem entregues	Tempo	0,83	13,07	10,10	24,00h
Entregar documentos aos clientes	Tempo	0,83	13,07	10,10	24,00h

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.10.2 Alocação dos Custos das Atividades aos Serviços Efetuados

Tendo em vista a quantificação dos direcionadores de custos das atividades, passou-se a alocar os custos das atividades aos serviços prestados nos referidos processos para totalizar o valor do custo individual de cada processo.

**TABELA 9 – Custos das Atividades Alocados aos Serviços Efetuados**

Atividades	Serviços Efetuados R\$			
	RESCISÕES	FL. PGTO.	GUIAS	TOTAL
Calcular valores e verbas do mês	50,08	221,79	63,36	335,23
Digitar valores das planilhas	2,91	46,33	--	49,24
Imprimir documentos	0,28	4,48	3,45	8,21
Conferir documentos impressos	1,91	30,18	23,41	55,50
Separar documentos remetendo-os à recepção	0,53	7,98	6,16	14,67
Listar e protocolar documentos a serem entregues	1,91	30,12	23,27	55,30
Entregar documentos aos clientes	1,63	25,68	19,84	47,15
<b>TOTAL R\$</b>	<b>59,25</b>	<b>366,56</b>	<b>139,49</b>	<b>565,30</b>

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.10.3 Custos Unitários Indiretos dos Serviços Efetuados

Com a alocação dos custos das atividades aos serviços efetuados, chega-se ao valor unitário de cada processo com base nas atividades consumidas pelo mesmo processo. A Tabela a seguir mostra esses valores.

**TABELA 10 – Custo Unitário Indireto**

Serviços Efetuados Custo Total	Rescisões	Folhas de pagamento	Guias	TOTAL RS
1. Custo Total	59,25	366,56	139,49	565,30
2. Quantidade Produzida	56	891	689	1.636
3. Custo Unitário (1:2)	1,05	0,41	0,20	

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

#### 4.10.4 Resumo Totalizador dos Custos

Apurando os custos totais diretos e indiretos, encontram-se os valores dos custos totais de cada processo, baseados nos recursos consumidos pelas atividades envolvidas nos respectivos processos. A Tabela a seguir apresenta esse resumo total.

**TABELA 11 - Resumo dos Custos**

<b>Custos</b>	<b>Rescisões</b>	<b>Fl. Pgto.</b>	<b>Guias</b>
Custos Diretos	4,765	1,388	0,567
Custos Indiretos	1,05	0,41	0,20
<b>Custo Total R\$</b>	<b>5,815</b>	<b>1,798</b>	<b>0,767</b>

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

Uma vez encontrados os custos finais dos processos analisados, a organização terá parâmetros para averiguar o desempenho dessas atividades confrontando-o com os índices-meta da organização.

#### 4.11 Avaliação de Desempenho

Na análise colhida através dos questionários, os clientes elegeram como processo crítico desempenhado no Setor de Pessoal, a demora na entrega dos documentos referenciados nos três processos analisados nos itens 4.4.2, 4.4.3 e 4.4.4.

A principal reclamação é de que os documentos chegam muito perto da data limite de pagamento, o que dificulta, muitas vezes, fazer a devida previsão de numerário para saldar os compromissos.



Após a identificação do processo crítico, estabeleceu-se medidas de desempenho para esse processo, tomando-se como parâmetros a eficiência e a eficácia, onde na eficiência busca-se analisar as variáveis: tempo, quantidade, custo e na eficácia: rapidez, pontualidade, qualidade dos serviços.

#### 4.11.1 Análise da Eficiência dos Processos

Nesta análise, ficam evidenciados os desvios ocorridos na prestação das atividades nos referidos processos, a partir do tempo médio despendido na execução dos mesmos, com o índice-meta pretendido pela organização com base nos custos em relação ao tempo. O índice-meta da organização foi determinado em função da quantidade de documentos que precisam ser produzidos num determinado espaço de tempo.

**TABELA 12 – Metas para a Análise da Eficiência**

Análise da variação de tempo entre o índice-empresa e o índice-meta	Processos	Índice-organiz. minutos	Índice-Meta minutos	Desvio de tempo
	Rescisões	26,17	20,00	30,85%
	Fl. de Pgto.	7,28	5,00	45,60%
	Guias	2,69	2,00	34,50%

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

Onde, o índice da organização representa o tempo real gasto na execução dos processos, e o índice-meta é a proposta da organização para ser alcançada.

Nesta análise, ficam demonstrados que ocorrem desvios nos três processos em questão, ou seja: no processo **rescisões** – ele está sendo executado com um desvio de 30,85% maior que o índice-meta; o processo **folha de pagamento** tem um desvio de 45,60% e o processo **guias**, um desvio de 34,50% a mais, o que demonstra o desperdício de tempo que vem ocorrendo no Setor de Pessoal, em relação à execução desses três processos.

#### 4.11.2 Análise da Eficácia dos Processos

Esta análise é importante, uma vez que fornece aos analistas as informações se as metas previamente traçadas pela organização estão sendo alcançadas e se a empresa está sendo capaz de baixar seus custos e continuando a oferecer um produto com qualidade e com preço menor. Isto é possível através da análise de conformidade dos custos de execução dos processos, com os desvios encontrados na sua execução, possibilitando assim, a identificação de oportunidades de melhorias na execução dos processos e sua viabilização.

**TABELA 13 – Análise de Conformidade da Eficácia**

Análise da variação de custo entre o índice-empresa e o índice-meta	Processos		Índice-empresa	Índice-meta	Desvio de custo
	Rescisões	R\$	5,815	4,00	45,37%
	Fl. de Pgto.	R\$	1,798	1,40	28,42%
	Guias	R\$	0,767	0,70	9,57%

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor

Na análise da eficácia, constata-se que o processo **rescisões** apresenta um custo de 45,37% superior ao índice-meta determinado pela organização; o processo **folha de pagamento** apresenta um índice superior de 28,42% e o processo **guias**, um índice de 9,57% maior que o determinado. Com isso, percebe-se que os custos estão elevados em relação aos índices-meta e necessitam de um alinhamento para corrigir essa distorção.

A título de exemplo, numa análise rápida da eficiência e da eficácia do processo “folha de pagamento”, percebe-se o quanto a organização vem desperdiçando de tempo na confecção daqueles documentos, bem como o prejuízo que vem arcando com o alto custo dos mesmos.

**TABELA 14 - Análise do Desperdício de Tempo**

Processo	Índice-Meta em minutos	Tempo de execução em minutos	Variação desperdício em minutos
1 folha de pagamento	5,00	7,28	2,28
100 folhas de pagamento	500,00	728,00	228,00

Análise: 228,0 minutos que corresponde a 3,80h de desperdício de tempo

**TABELA 15 – Análise dos Custos**

<b>Processo</b>	<b>Índice- meta</b>	<b>Custo de execução</b>	<b>Variação / Prejuízo</b>
1 folha de pagamento R\$	1,40	1,798	0,398
100 folhas de pagamento R\$	140,00	179,80	39,80

Análise: prejuízo de R\$ 39,80 na execução desse serviço.

Uma vez conhecidos os desvios nas análises de eficiência e de eficácia nos processos em pauta, que obviamente não atendem às metas estabelecidas pela organização, é necessário que se identifique as possíveis causas que travam o andamento desses processos, buscando oportunidades de melhoria para que se atinja a meta ideal na execução dos processos analisados.

#### **4.12 Identificação de Oportunidades de Melhoria**

Identificado o processo crítico, ou seja, a demora na entrega dos documentos dos três processos analisados, efetuou-se uma pesquisa entre os funcionários e diretores, com a finalidade de identificar os prováveis problemas que afetam o processo crítico para buscar soluções e propor mudanças.

Através da pesquisa realizada, foram identificados dois problemas, a saber:

**Problema 1:** demora na entrega dos documentos.

- Causas:**
- assim que os documentos ficam prontos, o contínuo-entregador se locomove por meio de bicicleta e/ou coletivo urbano para fazer a entrega;
  - falta de elaboração de um roteiro que agilize a entrega;
  - pouca agilidade do entregador na locomoção pela cidade.

- Efeitos:**
- desperdício de tempo do entregador;
  - clientes descontentes;
  - aumento dos custos.

**Solução:** equipar o contínuo-entregador com um meio de locomoção mais rápido e ágil, ou seja, uma motocicleta.

**Problema 2:** uso de *software* muito antigo

**Causas:** - pouca agilidade na execução dos serviços;  
- demora na impressão dos relatórios.

**Efeitos:** - clientes insatisfeitos;  
- demora no atendimento;  
- aumento nos custos.

**Solução:** aquisição de um novo *software* que seja mais completo, mais atualizado, mais ágil para a execução dos processos.

#### 4.13 Considerações sobre a Aplicação Prática

No decorrer da Aplicação Prática do presente trabalho, buscou-se testar os fundamentos descritos no Capítulo 3, item 3.2 no tocante à Metodologia a ser empregada. Assim, após a parte descritiva que envolveu a organização, preparação dos envolvidos, detalhamento das atividades e mapeamento dos processos a serem analisados, levantou-se os recursos consumidos pelas atividades e passou-se a analisar o resultado da pesquisa, buscando encontrar o custo dessas atividades com a aplicação do ABC, identificando os problemas que encarecem essas atividades, no sentido de vislumbrar oportunidades de melhoria. Identificadas essas oportunidades, sugeriu-se algumas soluções que se, postas em prática, deverão trazer benéficos reflexos para a organização e, conseqüentemente, atenderão às necessidades dos clientes.

Na empresa em estudo, há uma clara compreensão, por parte da direção, de que uma avaliação de desempenho e de custos pelo ABC, identificando oportunidades de melhoria, darão suporte para melhorar a gestão da empresa e, em última análise, torná-la mais competitiva.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **5.1 Conclusões da Aplicação Prática do Modelo**

O estágio atual, em que se encontra o mercado globalizado, exige que a classe empresarial busque novas fórmulas alternativas de competitividade para poder continuar a desenvolver suas atividades, cujas alternativas devem ser rápidas e eficazes. Uma vez identificadas as necessidades dos clientes e imediatamente levadas aos processos da empresa em busca de oportunidades de melhoria, é o ponto fundamental neste contexto.

Neste trabalho, procurou-se mostrar a importância e a utilidade da aplicação do ABC na área de serviços contábeis e, ao mesmo tempo, demonstrar que o Custeio Baseado em Atividades é uma ferramenta gerencial muito eficaz, direciona corretamente o controle de custos ao nível de atividade e proporciona assim, a visualização de oportunidades de melhoria nos processos.

Portanto, se os empresários da área contábil quiserem ter uma noção mais realista dos seus custos e uma visão das atividades que agregam valor ou não, tendo conseqüentemente informações para cortes em seus custos, eles têm no sistema de Custeio Baseado em Atividades um instrumental de avaliação que, aliado a uma administração eficiente, proporcionar-lhes-ão mais competitividade, deixando maiores resultados positivos no final do exercício social. Por outro lado, reduzindo custos e repassando essa redução nos preços cobrados dos clientes, estes ficarão mais satisfeitos firmando cada vez mais sua fidelização.

Por sua vez, as medidas de desempenho permitem manter e melhorar esse desempenho, através de uma contínua realimentação de seus objetivos. No trabalho, o conceito de medidas de desempenho foi utilizado para criar um mecanismo que permita a melhoria contínua dos processos, tomando por base metas a serem atingidas.

Na avaliação de desempenho, ficou evidenciado que existem falhas que precisam ser corrigidas, tanto na elaboração dos documentos como nos índices-meta pretendidos pela organização. Os desvios de tempo e de custos são altos em relação aos índices-meta, demonstrando o desperdício de tempo e de dinheiro na elaboração dos processos, necessitando de um realinhamento para corrigir essas distorções. Conhecidos esses desvios, buscou-se identificar as possíveis causas que travam o andamento dos processos como também detectou-se onde introduzir melhorias para que se atinja a meta ideal determinada pelo Escritório na execução dos processos analisados.

## **5.2 Conclusões da Dissertação**

Nas considerações finais sobre a Dissertação, chegou-se às seguintes conclusões:

Quanto à hipótese e ao problema de pesquisa, ficou demonstrado que se conhecendo e reduzindo-se os custos das atividades e eliminando-se os desperdícios encontrados, pode-se melhorar a gestão da organização e, conseqüentemente, torná-la mais competitiva no mercado. Em vista disso, o problema mencionado na Introdução deste trabalho foi reduzido sensivelmente.

Quanto ao objetivo geral foi alcançado, pois o modelo de avaliação proposto mostrou-se eficiente para este fim. Quanto aos objetivos específicos, também obteve-se êxito, uma vez que foram identificadas as necessidades dos clientes do Escritório Contábil, objeto do presente estudo de caso, por meio de questionários; mapearam-se e descreveram-se as atividades relevantes que foram analisadas, no sentido de melhor atender aos clientes; localizaram-se, nas atividades de prestação de serviços contábeis, áreas com oportunidades de melhoria, conforme descritas no item 4.12; ficou também evidenciado que, corrigidas as distorções, poderá levar a organização a melhorar seu desempenho, tornando-a mais competitiva e adaptada aos cenários atuais e sugeriu-se prováveis

soluções para as atividades críticas, visando o aprimoramento na prestação de serviços contábeis.

Com a aplicação do ABC, os empresários têm condições de identificar quais as atividades que estão consumindo mais recursos e quais as menos produtivas. Feita a identificação, cabe à administração da organização decidir sobre as ações que serão tomadas para redução de custos e eliminação de atividades que não agregam valor, para melhorar a atual gestão do Escritório, com foco nas necessidades dos clientes sempre em constantes mudanças, tornando-a mais competitiva no mercado na prestação de serviços contábeis e de assessoria.

Em face dessas análises, pode-se concluir que as organizações precisam estar continuamente em mudanças para se adaptarem aos novos cenários advindos pela globalização. O enfrentamento com as concorrentes é cada vez mais acirrado o que faz com que as mudanças devam ser rápidas para acompanhar o mercado.

Essas mudanças só serão possíveis, se a organização conhecer detalhadamente os seus custos e as necessidades dos seus clientes para que possa buscar melhoria contínua nos seus processos. Isso levará as organizações a se manterem competitivas, duradouras e cumpridoras de seu papel junto à sociedade na qual estão inseridas.

### **5.3 Sugestões para Trabalhos Futuros**

A aplicação do modelo restringiu-se a três processos praticados no referido Escritório. Para que a Direção Geral do Escritório tenha uma visão geral dos recursos consumidos pelas atividades na execução dos serviços, recomenda-se a aplicação do modelo a todos os processos executados no Escritório.

Devido às limitações desse trabalho, as lacunas deverão ser aproveitadas para novos trabalhos, podendo trazer outras contribuições aos interessados. A



aplicação do modelo em outros setores da organização poderá evidenciar informações úteis para tomada de decisões, como também, a utilização de outras medidas de desempenho poderá complementar o modelo proposto.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Betânia Tanure de; PRATES, Marco Aurélio Spyer. **O estilo brasileiro de administrar**. São Paulo: Atlas, 1996.

BAUER, Rubens. Caos e complexidade nas organizações. **Revista de Administração Pública da FGV-RJ**, v.32, n. 5, p.69-80,set./out.1998.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Florianópolis, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – PPGEPP, UFSC.

BOUER, Gregório. Qualidade: conceitos e abordagens. In: CONTADOR, José C. (Coord.) **Gestão de Operações: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa**. São Paulo: Fundação Vanzolini, 1997, cap.14, p.177-187.

CAVALCANTI, Flávio Emílio Monteiro. **Gestão Empresarial**. Disponível em: <http://www.flavioemilio.hpg.com.br>. Acesso em: 21 jan. 2001.

CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração Estratégica: planejamento e implantação da estratégia**. São Paulo: Makron Books, 1993.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de recursos humanos: fundamentos básicos**. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

CRUZ, Carlos H. de Brito. Uma chance de competitividade. Jornal **Folha de São Paulo**, São Paulo, 05 out. 1997, Caderno MAIS, p. 5-14.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário etimológico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982.

DRUCKER, Peter. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GIANESI, Irineu; CORRÊA, Henrique Luiz. Serviços. In: CONTADOR, José C. (Coord.) **Gestão de Operações: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa**. São Paulo: Fundação Vanzolini, 1997, cap.32, p.455-466.

HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HRONEC, Steven M. **Sinais Vitais**: usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro de sua empresa. São Paulo: Makron Books, 1994.

JACOMASSI, Edelcio Pedro. **A influência do ambiente externo no processo de mudança organizacional**. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEF, UFSC.

JURAN, Joseph M. **Juran na liderança pela qualidade**. São Paulo: Pioneira, 1993.

KANTER, Rosabeth Moss. **Quando os gigantes aprendem a dançar**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**: análise, planejamento, implementação e controle. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de contabilidade custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LUCENA, Maria Diva da Salete. **Avaliação de Desempenho**. São Paulo: Atlas, 1992.

MONTEIRO, Angelise Valladares. **A Dinâmica de mudanças estratégicas**: estudo de multicasos em institutos de pesquisa. Florianópolis, 1999. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – PPGEF, UFSC.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceito, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. **ABC**: Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NAURI, Miguel Heriberto Caro. **As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua de processos**: o caso da Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária – FAPEU. Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEF, UFSC.

OSTRENGA, Michael R. et ali. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PAIVA, Aerton. **Organizações empresariais celulares**. São Paulo: Makron Books, 1999.

PEREIRA JUNIOR, Paulo Jorge C; GONÇALVES, Paulo Roberto S. **A empresa enxuta**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

PORTER, Michael. **Estratégia Competitiva**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

\_\_\_\_\_. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

\_\_\_\_\_. **Competição**: estratégias competitivas essenciais. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

SANTOS, Neri dos. **Inteligência Competitiva**. Florianópolis: UFSC, Caderno do PPGEPI/NIC, 2000.

SECRETARIA DA FAZENDA DO PARANÁ. **Relatório anual de atividades**. Disponível em: <http://www.sefa/pr.gov.br>. Acesso em: 30 jan. 2001

SILVA, Catarina de Fátima. **Melhoria da qualidade em serviços**: uma aplicação em hotéis. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEPI, UFSC.

SILVA, Sérgio Luiz da. **Um instrumento de avaliação de desempenho de recursos humanos com o uso do sistema de custeio baseado em atividades – ABC**. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEPI, UFSC.

SILVEIRA JÚNIOR, Aldery; VIVACQUA, Guilherme. **Planejamento estratégico como instrumento de mudança organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

SINDICATO DOS CONTABILISTAS DE CASCAVEL. **Boletim informativo contabilista**. Cascavel, jan. 2001.

STONER, James; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL NO PARANÁ. **Relatório anual de atividades**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 jan. 2001.

VILELA, Ednaldo de Sousa. **Modelo de avaliação e medição do desempenho das atividades dos hotéis**: um estudo de caso. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), PPGEPI, UFSC.

WHITELEY, Richard C. **A empresa totalmente voltada para o cliente**: do planejamento à ação. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

WHITELEY, Richard; HESSAN, Diane. **Crescimento orientado para o cliente**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

# A N E X O S

Tabela de Produção mensal - mês agosto 2001

	Dia	1	2	3	4	6	7	8	9	10	11	13	14	15	16	17	18	20	21	22	23	24	25	27	28	29	30	31
Rescisões	Tempo	50		80			200	95	40				65								105	110		100	65	425	90	40
	Quantid.	03		03			10	02	01				02								03	02		04	02	19	03	02
Fls. de Pagamento	Tempo	480	480	480												156		510	600	600	480	435		525	480	480	420	360
	Quantid.	77	55	73														120	90	98	31	62		106		10	149	20
Guias Diversas	Tempo	120	60	44			67	25	10				17							500	35	555		240	20	70	75	15
	Quantid.	26	11	16			18	06	03				7							277	12	128		64	06	57	51	07

Fonte: Dados da Pesquisa do Autor.

OBS: Tempo registrado em minutos.

Outras informações: Total de horas gastas na confecção dos documentos = 163:39h  
 Total de horas na digitação de documentos..... = 24:00h  
 Total de horas na conferência de documentos..... = 27:05h  
 Total de horas na separação de documentos ..... = 7:15h  
 Total de horas na impressão dos documentos..... = 4:00h

## QUESTIONÁRIO

### CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

1. Nome da Empresa: \_\_\_\_\_
2. Ano de Fundação da Empresa: \_\_\_\_\_
3. De quantos sócios se compõe a Empresa ? \_\_\_\_\_
4. Quantos sócios trabalham na Empresa ? \_\_\_\_\_
5. Quantos sócios têm Curso Superior ? \_\_\_\_\_
6. Quantos funcionários trabalham na Empresa ? \_\_\_\_\_

### BLOCO I

- 1.1 Como está distribuída, em percentual, a atuação da empresa no mercado ?

\_\_\_\_\_ local  
\_\_\_\_\_ regional  
\_\_\_\_\_ nacional  
\_\_\_\_\_ internacional

- 1.2 Em termos de estratégia competitiva, sua empresa busca:

[ ] oferecer produtos diferenciados  
[ ] oferecer produtos com menores preços  
[ ] ter menores custos que os concorrentes  
[ ] outra: \_\_\_\_\_

1.3 No quadro abaixo, constam alguns fatores que permitem a uma empresa obter êxito frente aos seus concorrentes. Para sua empresa, que importância tem cada um deles ? Faça um **X**

<b>Fatores</b>	<b>Pouca importância</b>	<b>Razoável importância</b>	<b>Muita importância</b>
Experiência comercial			
Possuir uma marca			
Avanço tecnológico			
Custos mais baixos			
Bom gerenciamento geral			
Acesso à informação			
Acesso a recursos financeiros			
Oferecer menores preços			
Recursos humanos qualificados			
Satisfação das necessidades dos clientes			
Outros			

1.4 Que medidas a empresa utiliza para acompanhar as mudanças e renovar seus conhecimentos de gestão ? Assinale todas que utilizar.

- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por Universidades.
- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por órgão da classe.
- ☐ participação em cursos ou eventos do Sistema SEBRAE.
- ☐ intercâmbio de funcionários com outras empresas.
- ☐ leitura de revistas técnicas e de livros.
- ☐ incentivo para funcionários se qualificarem em nível superior



1.5 Na tabela abaixo, estão listadas algumas atividades de gestão. Indique se estas atividades existem na empresa e, caso não existam, se pretende implantá-las.

Atividades	Existe ?		Pretende Implantar ?	
	Sim	Não	Sim	Não
Programa de qualidade total				
Certificação ISO.....				
Custos baseados em atividades - ABC				
Melhoria contínua				
Implementação de trabalho em equipe				
Gerenciamento da cadeia de suprimentos				
Gerenciamento dos impactos ambientais				
Outra:				

## BLOCO II

2.1 Qual o escritório que cuida da sua Contabilidade ? \_\_\_\_\_

2.2 Quais são as atividades mais importantes que você deseja que um Escritório Contábil lhe ofereça:

- ☐ redução no pagamento de impostos
- ☐ competência e confiabilidade nos registros contábeis
- ☐ resolução de problemas com o fisco
- ☐ auxílio e orientação na administração de modo geral
- ☐ fornecimento de indicadores de uma melhor gestão administrativa
- ☐ outra: \_\_\_\_\_.

2.3 Das atividades abaixo oferecidas pelo Escritório, pelo seu grau de importância, numere de 1 a 13. (ex.: a atividade que receber o nº 1 será considerada a mais importante; a que receber o nº 13 será a menos importante)

- ☐ qualquer tipo de informação que for solicitada
- ☐ confecção de relatórios sobre o desempenho da empresa
- ☐ qualidade dos serviços prestados nos registros
- ☐ credibilidade das informações fornecidas pelo escritório
- ☐ rapidez e eficiência na execução dos serviços
- ☐ há sempre um Diretor presente no Escritório para atendê-lo
- ☐ atendimento rápido pelos funcionários
- ☐ preço justo cobrado pelos serviços
- ☐ facilidade de acesso ao Escritório
- ☐ apresentação do Balanço no fim do ano, logo nos primeiros dias
- ☐ equipamentos de comunicação com escritório eficiente
- ☐ instalações modernas
- ☐ localização do escritório

2.4 Qual o seu grau de satisfação com o atendimento dado pelo Escritório ?

- ☐ sofrível      ☐ médio      ☐ bom      ☐ excelente

2.5 O que você encontra de falha no atendimento prestado pelo Escritório no tocante ao :

a) atendimento em geral \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

b) nos prazos de entrega de (guias, relatórios, balanços, documentos)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

c) nos registros contábeis

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

d) nas soluções de seus problemas com o fisco

---



---

2.6 O Contador, além dos registros de documentos, também auxilia e influencia você na administração da sua Empresa ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.7 Você tem percebido, nos últimos anos, mudanças na forma de administrar empresas ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.8 Qual ou quais mudanças você percebeu ser mais importante ?

---



---



---

2.9 A Contabilidade, que fornece elementos para uma visão de futuro, é para você também uma ferramenta de planejamento e controle ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.10 Se a resposta anterior for SIM, em que nível ela exerce esse papel ?

[ ] é muito útil

[ ] é consultada às vezes

[ ] é um pouco útil

[ ] não administro sem ela

[ ] é indispensável

[ ] é útil

## QUESTIONÁRIO - FUNCIONÁRIOS

### CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

1. Nome da Empresa: \_\_\_\_\_
2. Trabalha na Empresa desde: \_\_\_\_\_
3. Função que exerce na Empresa ? \_\_\_\_\_
4. Grau de Instrução: ☐ ensino médio incompleto  
☐ ensino médio  
☐ cursando ensino superior  
☐ ensino superior completo

### BLOCO I

1.1 Em termos de estratégia competitiva, o Escritório busca:

- ☐ oferecer produtos diferenciados
- ☐ oferecer produtos com menores preços
- ☐ ter menores custos que os concorrentes
- ☐ outra: \_\_\_\_\_

1.2 No quadro abaixo, constam alguns fatores que permitem a uma empresa obter êxito frente aos seus concorrentes. No seu entender, que importância tem cada um deles ? Faça um **X**

<b>Fatores</b>	<b>Pouca importância</b>	<b>Razoável importância</b>	<b>Muita importância</b>
Experiência comercial			
Possuir uma marca			
Avanço tecnológico			
Custos mais baixos			
Bom gerenciamento geral			
Acesso à informação			
Acesso a recursos financeiros			
Oferecer menores preços			
Recursos humanos qualificados			
Satisfação das necessidades dos clientes			
Outros			

1.3 Que medidas o Escritório utiliza para acompanhar as mudanças e renovar seus conhecimentos de gestão ? Assinale todas que utilizar.

- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por Universidades.
- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por órgão da classe.
- ☐ participação em cursos ou eventos do Sistema SEBRAE.
- ☐ intercâmbio de funcionários com outras empresas.
- ☐ leitura de revistas técnicas e de livros.
- ☐ incentivo para funcionários se qualificarem em nível superior

1.4 Na tabela abaixo, estão listadas algumas atividades de gestão. Indique se estas atividades existem no Escritório e, caso não existam, se você acha que seria importante implantá-las.

Atividades	Existe ?		Pretende Implantar ?	
	Sim	Não	Sim	Não
Programa de qualidade total				
Certificação ISO.....				
Custos baseados em atividades - ABC				
Melhoria contínua				
Implementação de trabalho em equipe				
Gerenciamento da cadeia de suprimentos				
Gerenciamento dos impactos ambientais				
Outra:				

BLOCO II

2.1 Quais são as atividades mais importantes que você considera que um Escritório Contábil deva oferecer:

- ☐ redução no pagamento de impostos
- ☐ competência e confiabilidade nos registros contábeis
- ☐ resolução de problemas com o fisco
- ☐ auxílio e orientação na administração de modo geral
- ☐ fornecimento de indicadores de uma melhor gestão administrativa
- ☐ outra:\_\_\_\_\_.

2.2 Das atividades abaixo oferecidas pelo Escritório, pelo seu grau de importância, numere de 1 a 13. (ex.: a atividade que receber o nº 1 será considerada a mais importante; a que receber o nº 13 será a menos importante)

- ☐ qualquer tipo de informação que for solicitada
- ☐ confecção de relatórios sobre o desempenho da empresa
- ☐ qualidade dos serviços prestados nos registros
- ☐ credibilidade das informações fornecidas pelo escritório
- ☐ rapidez e eficiência na execução dos serviços
- ☐ há sempre um Diretor presente no Escritório para atendê-lo
- ☐ atendimento rápido pelos funcionários
- ☐ preço justo cobrado pelos serviços
- ☐ facilidade de acesso ao Escritório
- ☐ apresentação do Balanço no fim do ano, logo nos primeiros dias
- ☐ equipamentos de comunicação com escritório eficiente
- ☐ instalações modernas
- ☐ localização do escritório

2.3 Qual o seu grau de satisfação com o atendimento prestado às empresas pelo Escritório ?

- ☐ sofrível      ☐ médio      ☐ bom      ☐ excelente

2.4 O que você encontra de falha no atendimento prestado pelo Escritório no tocante ao :

a) atendimento em geral \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

b) nos prazos de entrega de (guias, relatórios, balanços, documentos)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

c) nos registros contábeis

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

d) nas soluções de seus problemas com o fisco

---



---

2.5 O Escritório, além dos registros de documentos, também auxilia e influencia o cliente na administração de sua Empresa ?

☐

SIM

☐

NÃO

☐

ÀS VEZES

2.6 Você tem percebido, nos últimos anos, mudanças na forma de administrar empresas ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.7 Qual ou quais mudanças você percebeu ser mais importante ?

---



---



---

2.8 A Contabilidade, que fornece elementos para uma visão de futuro, é para você também uma ferramenta de planejamento e controle ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.9 Se a resposta anterior for SIM, em que nível ela exerce esse papel ?

[ ] é muito útil

[ ] é consultada às vezes

[ ] é um pouco útil

[ ] não administro sem ela

[ ] é indispensável

[ ] é útil



## QUESTIONÁRIO – DIRETORES-PROPRIETÁRIOS

### CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

1. Nome da Empresa: \_\_\_\_\_
2. Ano de Fundação da Empresa: \_\_\_\_\_
3. De quantos sócios se compõe a Empresa ? \_\_\_\_\_
4. Quantos sócios trabalham na Empresa ? \_\_\_\_\_
5. Quantos sócios têm Curso Superior ? \_\_\_\_\_
6. Quantos funcionários trabalham na Empresa ? \_\_\_\_\_

### BLOCO I

1.1 Como está distribuída, em percentual, a atuação da empresa no mercado ?

\_\_\_\_\_ local  
\_\_\_\_\_ regional  
\_\_\_\_\_ nacional

1.2 Em termos de estratégia competitiva, sua empresa busca:

- ☐ oferecer produtos diferenciados
- ☐ oferecer produtos com menores preços
- ☐ ter menores custos que os concorrentes
- ☐ outra: \_\_\_\_\_

1.3 No quadro abaixo, constam alguns fatores que permitem a uma empresa obter êxito frente aos seus concorrentes. Para sua empresa, que importância tem cada um deles ? Faça um **X**

<b>Fatores</b>	<b>Pouca importância</b>	<b>Razoável importância</b>	<b>Muita importância</b>
Experiência comercial			
Possuir uma marca			
Avanço tecnológico			
Custos mais baixos			
Bom gerenciamento geral			
Acesso à informação			
Acesso a recursos financeiros			
Oferecer menores preços			
Recursos humanos qualificados			
Satisfação das necessidades dos clientes			
Outros			

1.4 Que medidas a empresa utiliza para acompanhar as mudanças e renovar seus conhecimentos de gestão ? Assinale todas que utilizar.

- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por Universidades.
- ☐ participação em cursos ou eventos organizados por órgão da classe.
- ☐ participação em cursos ou eventos do Sistema SEBRAE.
- ☐ intercâmbio de funcionários com outras empresas.
- ☐ leitura de revistas técnicas e de livros.
- ☐ incentivo para funcionários se qualificarem em nível superior

1.5 Na tabela abaixo, estão listadas algumas atividades de gestão. Indique se estas atividades existem na empresa e, caso não existam, se pretende implantá-las.

Atividades	Existe ?		Pretende Implantar ?	
	Sim	Não	Sim	Não
Programa de qualidade total				
Certificação ISO.....				
Custos baseados em atividades - ABC				
Melhoria contínua				
Implementação de trabalho em equipe				
Gerenciamento da cadeia de suprimentos				
Gerenciamento dos impactos ambientais				
Outra:				

## BLOCO II

2.1 Quais são as atividades mais importantes que você deseja que um Escritório Contábil ofereça:

- ☐ redução no pagamento de impostos
- ☐ competência e confiabilidade nos registros contábeis
- ☐ resolução de problemas com o fisco
- ☐ auxílio e orientação na administração de modo geral
- ☐ fornecimento de indicadores de uma melhor gestão administrativa
- ☐ outra:\_\_\_\_\_.

2.2 Das atividades abaixo oferecidas pelo Escritório, pelo seu grau de importância, numere de 1 a 13. (ex.: a atividade que receber o nº 1 será considerada a mais importante; a que receber o nº 13 será a menos importante)

- ☐ qualquer tipo de informação que for solicitada
- ☐ confecção de relatórios sobre o desempenho da empresa
- ☐ qualidade dos serviços prestados nos registros
- ☐ credibilidade das informações fornecidas pelo escritório
- ☐ rapidez e eficiência na execução dos serviços
- ☐ há sempre um Diretor presente no Escritório para atendê-lo
- ☐ atendimento rápido pelos funcionários
- ☐ preço justo cobrado pelos serviços
- ☐ facilidade de acesso ao Escritório
- ☐ apresentação do Balanço no fim do ano, logo nos primeiros dias
- ☐ equipamentos de comunicação com escritório eficiente
- ☐ instalações modernas
- ☐ localização do escritório

2.3 Você como Contador, além dos registros de documentos, também auxilia e influencia na administração das Empresas de quem faz contabilidade ?

☐

SIM

☐

NÃO

☐

ÀS VEZES

2.4 Você tem percebido, nos últimos anos, mudanças na forma de administrar empresas ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.5 Qual ou quais mudanças você percebeu ser mais importante ?

---

---

---

2.6 A Contabilidade, que fornece elementos para uma visão de futuro, é para você também uma ferramenta de planejamento e controle ?

☐

SIM

☐

NÃO

2.7 Se a resposta anterior for SIM, em que nível ela exerce esse papel ?

[ ] é muito útil

[ ] é consultada às vezes

[ ] é um pouco útil

[ ] não administro sem ela

[ ] é indispensável

[ ] é útil

## GLOSSÁRIO

**ATIVIDADES** – reunião de ações realizadas em uma organização para fins de custeio.

**BENCHMARKING** – são as melhores práticas de uma atividade que serve como parâmetro.

**COMPETITIVIDADE** – capacidade de sustentar vantagens para enfrentar a concorrência. Resulta da combinação de múltiplos fatores.

**CUSTO** – gasto relativo a produtos e serviços utilizado na produção de outros bens.

**CUSTEIO ABC** – metodologia que mede o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custo. Os recursos são atribuídos a atividades e estas atribuídas a objetos com base em seu consumo.

**CUSTEIO POR ABSORÇÃO** – método de custeio que atribui todos os custos de fabricação a produtos.

**CUSTO DIRETO** – custo que é rastreado diretamente a uma atividade ou a um objeto de custo.

**CUSTO FIXO** – elemento de custo de uma atividade que não varia com o volume de produção.

**CUSTO INDIRETO** – aquele que não oferece condição para uma apropriação objetiva ao produto ou serviço.

**CUSTO VARIÁVEL** – elemento de custo de uma atividade que varia com o volume de produção.

**DESPESAS** – gasto relativo a bens ou serviços para a obtenção de receitas.

**GASTO** – sacrifício financeiro suportado pela empresa para a obtenção de um produto/serviço.

**GERADOR DE CUSTO** – qualquer fator que cause uma mudança no custo de uma atividade.

**PROCESSO** – série de atividades vinculadas que têm como finalidade alcançar um objetivo.

**RECURSO** – elemento econômico que é utilizado no desempenho de atividades.

**SÓCIO-GESTORIAL** – parceiro gestor da sociedade.